

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

A CONTABILIDADE NA GESTÃO DO ENSINO SUPERIOR PÚBLICO

“Estudo de caso”

Ivaldina da Conceição Pedro Mendes

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau
de

MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Orientadora: Prof.^a Doutora Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira

Setúbal, 2015

(Está página foi deixada propositalmente em branco)

*Aos meus pais Francisco e Maria,
Ao meu filho e aos meus irmãos queridos.*

Agradecimento

Agradeço a Deus Pai Todo-Poderoso pelo dom da vida e pelas graças concedidas, aos meus pais por todo apoio moral, financeiro e espiritual, ao Instituto Politécnico de Setúbal pela colaboração e disponibilização de informação para a realização do estudo de caso, à minha Orientadora Professora Doutora Ana Bela Teixeira pela disponibilidade, ensinamentos prestados, paciência e confiança sem a qual não seria possível a concretização do estudo, aos meus irmãos pela força e, ao meu filho pela confiança, aos meus colegas de trajectória e amigos, e a todos que direta ou indiretamente tornaram possível esta dissertação.

ÍNDICE GERAL

Agradecimento	i
Índice de Figuras /Quadros	iv
Lista de Siglas e Abreviaturas.....	vi
Resumo.....	ix
Abstract	x
1 – Introdução.....	1
2 – Revisão da literatura.....	4
2.1 – A Contabilidade no Setor Público Administrativo e o Plano Oficial de Contabilidade Pública.....	4
2.1.1 – A Contabilidade como sistema de informação no SPA.....	4
2.1.2 – O POCP e os Sistemas Contabilísticos.....	5
2.1.2.1- A Contabilidade Orçamental.....	6
2.1.2.2 - A Contabilidade Patrimonial.....	12
2.1.2.3- A Contabilidade Analítica.....	16
2.1.3 - Os Planos setoriais do POCP	17
2.1.3.1- POCMS	19
2.1.3.2- POCAL	21
2.1.3.3- POCISSSS.....	23
2.1.3.4- POC-Educação	24
2.2- A Contabilidade Analítica no Ensino Superior Público.....	24
2.2.1- A contabilidade analítica e os objetivos do POC-Educação	25
2.2.2 – A prestação de contas e a contabilidade analítica no setor da Educação	28
2.2.3- Características do Custeio Baseado nas Atividades.....	31
2.2.3.2- Vantagens e desvantagens da utilização do Custeio Baseado nas Atividades ...	33
2.2.4 – Os indicadores e a informação contabilística	35
2.3-Estudos Efetuados	36
3 - Metodologia	41
3.1 – Método de investigação.....	41
3.2 – Métodos e Técnica de recolha.....	43
3.3 – Limitações.....	43
4 – Análise e discussão dos dados obtidos	44
4.1 – Enquadramento do Instituto Politécnico de Setúbal.....	44
4.1.1 – Missão do IPS.....	44

4.1.2 – Valores	45
4.2 – Recolha e tratamento de dados	45
4.2.2 – Conclusão do inquérito.....	58
5 – Conclusão.....	60
5.1 – Contribuições e limitações do estudo.....	61
5.2 – Perspetiva de investigação futura	61
Referência Bibliográficas	62
ANEXOS.....	68
ANEXO 1- Inquérito adaptado da Tese de Doutoramento de Teixeira (2009).....	69

Índice de Figuras /Quadros

Figura 1: Abertura e modificações orçamentais da despesa.....	8
Figura 2: Abertura e modificações orçamentais da receita.....	9
Figura 3: Execução Orçamental da despesa	10
Figura 4: Fases da Execução Orçamental da despesa.....	14
Figura 5: Lançamentos da Execução Orçamental da Receita.....	15
Figura 6: O POCP e os seus planos setoriais.....	18
 Quadro 1: Objetivos da contabilidade na Administração Pública.....	 17
Quadro 2: Ilustra a comparação da estrutura do POCP com os seus planos setoriais	19
Quadro 3: Exercício económico no POC-Educação.....	26
Quadro 4: Vantagens e desvantagens do CBA.....	34
Quadro 5: Estudos Efetuados	37

Índice de Tabelas

Tabela 1: Caraterização da Instituição.....	46
Tabela 2: Números de cursos lecionados por Escolas do IPS no ano letivo 2013/2014	46
Tabela 3: Números de Estudantes inscritos (EI), por Escola do IPS, no ano letivo 2013/2014	47
Tabela 4:Número de Docentes a tempo integral (DTI), por Escola, no ano letivo 2013/2014	47
Tabela 5: Análise comparativa do nº de Estudantes por Docente a tempo integral (DTI), por Escola, no ano letivo 2013/2014	48
Tabela 6: Número de funcionários não docentes (FND) por Escola e Serviços Centrais do IPS no ano letivo 2013/2014	48
Tabela 7: Comparação percentual, por Escola, do nº de, Estudantes inscritos, Docentes a tempo integral e Funcionários não Docentes no ano letivo 2013/2014.....	49
Tabela 8: Habilitações literárias dos funcionários do serviço financeiro que estão afetos especificamente à contabilidade	49
Tabela 9: Número de anos que os funcionários desempenham funções no Serviço Financeiro especificamente na Contabilidade	50
Tabela 10: Nível de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação.....	50
Tabela 11: Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação relativamente à Contabilidade Orçamental e Patrimonial.....	52
Tabela 12: Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação param a Contabilidade Analítica	53
Tabela 13: Grau de adequação da informação contabilística	54
Tabela 14: Indicadores calculados com base na Contabilidade Orçamental.....	55
Tabela 15: Indicadores calculados com base na Contabilidade Patrimonial.....	56
Tabela 16: Indicadores calculados com base na Contabilidade Analítica.....	57

Lista de Siglas e Abreviaturas

CBA – Custeio Baseado nas Atividades

CET's – Cursos de Especialização Tecnológicos

CE – Créditos Especiais

CF – Contabilidade Financeira

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CA – Contabilidade Analítica

DL - Decreto-lei

DTI – Docentes a Tempo Integral

DRC – Dotações Retidas por Cativos

DRD – Dotações Retidas por Descativos

EI – Estudantes Inscritos

ESS – Escola Superior de Saúde

EOR – Execução da Orçamental da Receita

ESCE – Escola Superior Ciências Empresariais

ESE – Escola Superior Educação

EST Barreiro – Escola Superior de Tecnologia do Barreiro

EST Setúbal – Escola Superior de Tecnologia do Barreiro

FND – Funcionário não Docente

IPS – Instituto Politécnico de Setúbal

IES – Instituição de Ensino Superior

IESP – Instituição de Ensino Superior Público

OI – Orçamento Inicial

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

POCMS- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCAL- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

RBR – Rendimento Baseado nas Atividades

RAP – Reposições Abatidas aos Pagamentos

SPA - Setor Público Administrativo

SEE – Setor Empresarial do Estado

SAS – Serviço de Ação Social

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SCC – Sistema de Contabilidade de Custo

TDR – Transferência de Dotações por Reforços

TDA – Transferência de Dotações por Anulações

Resumo

Num contexto de extrema exigência e transparência na gestão dos dinheiros públicos, as Instituições de Ensino Superior Público, são obrigadas, de acordo com o POC-Educação, a implementar três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, exigindo-se que a informação contabilística, quer através da consulta direta quer através de indicadores calculados com a sua informação, permita que a gestão do ensino superior público, disponha de mais instrumentos para apoiar e avaliar a sua gestão.

Neste contexto, este estudo pretende saber se a Contabilidade implementada nas Instituições de Ensino Superior Público permite para além do cumprimento da legalidade, apoiar a gestão na tomada de decisão, quer por consulta direta dos seus mapas, quer através de indicadores calculados com base na informação contabilística.

Na componente empírica apresentou-se um estudo de caso, no qual, foi elaborado um inquérito, que foi enviado, por e-mail, ao Senhor Presidente do Instituto Politécnico de Setúbal. Através das respostas obtidas, foi possível responder à nossa questão de investigação, para a qual tinham sido previamente definidas hipóteses. Os resultados obtidos permitem concluir que a instituição, relativamente à contabilidade orçamental e à contabilidade patrimonial, para além de cumprir os requisitos legais, utiliza a informação contabilística para apoiar a gestão, por consulta direta ou através de indicadores calculados com essa informação. Relativamente à contabilidade analítica, não está implementada, não tem prevista a data para a sua implementação e não atribui importância à sua informação, para apoiar a gestão.

Palavras-chaves: informação contabilística, POCP, POC-Educação, Apoio à Gestão, Instituição de Ensino Superior Público.

Abstract

In a context of extreme demand and transparency in the management of public funds, the public sector higher education institutions, are required, in accordance with POC-Education, to implement three accounting systems, budgetary accounting, accrual accounting and cost accounting, requiring was found that accounting information, either by direct consultation or indicators calculated with your information, allow the management of public higher education, has more tools to support and evaluate its management. In this context, this study asks whether the Accounting implemented in Public Higher Education Institutions allows beyond compliance with the law, support management decision-making, either by direct consultation of your maps or through indicators calculated based on the information accounting.

In the empirical study presented a case study, in which, a survey that was sent was prepared, by mail, the President of the Polytechnic Institute of Setubal. Through the answers obtained, it was possible to answer our research question, to which had been previously defined hypotheses. The results showed that the institution, on fiscal accounting and accrual accounting, in addition to meeting the legal requirements, uses accounting information to support management by direct consultation or by indicators calculated with this information. With regard to cost accounting is not implemented, no target date for implementation and not assign importance to your information, to support the management.

Keywords: accounting information, OPAP, POC-Education, Management Support Public, Higher Education Institution.

1 – Introdução

A contabilidade no contexto atual, não é apenas uma ciência que se preocupa com o registo e interpretação de fenómenos que afetam o património de uma entidade. Hoje, a contabilidade desempenha um papel preponderante na análise de pontos estratégicos das organizações, bem como na tomada de decisão. Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010:31) defendem que a contabilidade é um “sistema de informação que fornece a informação indispensável para tomada de decisão”.

Atualmente, no Setor Público Administrativo (SPA), a contabilidade, suportada no Plano Oficial de Contabilidade Pública e nos seus planos setoriais, associa à necessidade do cumprimento da legalidade, o de gerir com critérios de eficiência, eficácia e qualidade, sendo hoje uma realidade do SPA, que permite desenvolver, a partir da informação contabilística, instrumentos de gestão equivalentes aos aplicados no setor privado (Teixeira, 2009).

Referindo Teixeira e Picoito (2007) a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e seus planos setoriais, vêm melhorar o sistema de informação contabilística nos diferentes setores de atividade do SPA. Por outro lado, a informação contabilística resultante da articulação dos três sistemas contabilísticos obrigatórios pelo POCP, é um sistema de informação moderno, eficiente e eficaz para apoiar por um lado a gestão e por outro, permitir o controlo e a avaliação das entidades públicas (Teixeira, Pardal e Teixeira, 2005).

O Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação), à semelhança do POCP, obriga à articulação da contabilidade orçamental, da contabilidade patrimonial e da contabilidade analítica apresentando para este sistema contabilístico, como modelo de apuramento de custos, o Custeio Baseado nas Atividades.

Neste estudo, pretende-se saber se a informação contabilística resultante da aplicação do POCP em geral e mais especificamente do POC-Educação, nas instituições de Ensino Superior Público, cumpre os requisitos legais e simultaneamente é suporte para o apoio à gestão, quer por consulta direta dos seus documentos, quer através de indicadores calculados a partir dessa informação. Nesse sentido, este estudo está estruturado em duas partes distintas, uma, reservada à revisão de literatura e outra, onde

se apresenta um estudo de caso, numa Instituição de Ensino Superior Público, o Instituto Politécnico de Setúbal.

Como procedimento metodológico fez-se uma abordagem qualitativa e o método utilizado foi o estudo de caso. A pesquisa bibliográfica efetuada assentou em livros, dissertações, teses, artigos científicos e sites na internet.

A estrutura do presente trabalho está organizada em cinco capítulos, o primeiro capítulo diz respeito à introdução que espelha como o estudo foi desenhado. O segundo capítulo é a revisão da literatura, onde através da citação de múltiplas referências bibliográficas se pretende fundamentar teoricamente que o sistema contabilístico previsto no setor público administrativo, especificamente no setor da educação, fornece direta e indiretamente informação para cumprir os objetivos legais e apoiar a gestão das Instituições de Ensino Superior Público.

O terceiro capítulo diz respeito à metodologia. Nele foi explicitado o procedimento técnico para o desenvolvimento do trabalho. No quarto capítulo concretiza-se o estudo de caso efetuado no Instituto Politécnico de Setúbal, no qual, para além de se apresentar o IPS e o serviço financeiro da instituição, através de um inquérito dirigido ao Presidente do Instituto, se pretende aferir o nível de implementação do POC-Educação ao nível dos sistemas contabilísticos, dos documentos de prestação de contas elaborados e nível de importância atribuída a esses mesmos mapas para apoiar a gestão da instituição, bem como, do cálculo e utilização de indicadores, calculados com base na informação contabilística, para apoiar a gestão. Por último, no quinto capítulo são apresentadas as conclusões da investigação desenvolvida, as limitações encontradas e as linhas de investigação futuras.

2 – Revisão da literatura

2.1 – A Contabilidade no Setor Público Administrativo e o Plano Oficial de Contabilidade Pública

A contabilidade atualmente é vista como um sistema de informação indispensável para a tomada de decisão (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2010) e tal como qualquer outra ciência, é constituída por um conjunto de regras e procedimentos a utilizar, para se adaptar à realidade económica.

A contabilidade no setor público¹ abrange todas as entidades e quando analisamos a sua aplicação, podem ser tidos em conta, dois grandes grupos, o Setor Público Administrativo² (SPA) e Setor Empresarial do Estado (SEE). No primeiro, a implementação da contabilidade está associada ao Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), enquanto no SEE, atualmente, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é de aplicação obrigatória (Caiado, Silveira e Fernandes, 2007).

Genericamente e citando vários autores, a contabilidade no Setor Público Administrativo pode ser aplicada com o intuito de gerar informação útil aos seus utilizadores sobre os resultados obtidos mas também para cumprir aspetos de natureza legal ligados ao orçamento da entidade (Teixeira, 2009), (Jordan, Neves e Rodrigues, 2011), (Caiado e Pinto, 2002), (Carvalho, 2000).

2.1.1 – A Contabilidade como sistema de informação no SPA

Nos dias de hoje, quando falamos de contabilidade, não encontramos uma definição unânime, mas a contabilidade numa organização deve ser sempre um sistema de informação privilegiada para apoiar a tomada de decisão, quer diretamente, quer através do apoio ao cálculo de indicadores económicos e financeiros.

De acordo com Ross (1976), citado por Teixeira (2009:19), “ a informação é a matéria-prima da tomada de decisão”. Borges, Rodrigues e Morgado (2002:14) afirmam ainda que a informação, para apoiar a gestão, deva ser útil, e ter as seguintes características:

¹ O Setor Público em Portugal é designado como um conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercida pela entidade pública (Caiado, Silveira e Fernandes, 2007:6).

natureza exercida pela entidade pública (Caiado, Silveira e Fernandes, 2007:6).

² Onde está incluída a Administração Central, a Segurança Social, a Administração Regional e a Administração Local.

- ✓ “Oportunidade – estar disponível no momento em que é necessária;
- ✓ Economicidade – estar subordinada ao princípio ou lógica do custo-benefício;
- ✓ Quantificação – ser susceptível a tradução numérica”.

Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010:31), referem ainda que a contabilidade é encarada como um “sistema de informação que fornece a informação indispensável para a tomada de decisão”.

A contabilidade no SPA tem um vasto leque de utilizadores e enquanto para uns tem como principal objetivo, verificar o cumprimento da legalidade, outros pretendem através dela verificar como foram geridos os dinheiros públicos ou obter informação para apoiar a gestão. Daí que a sua utilidade, enquanto sistema de informação, depende da sua capacidade de responder às necessidades dos seus utilizadores.

Teixeira (2009:19), citando o *International Public Sector Accounting Standards*, refere que o principal objetivo da informação contabilística pública é “proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados”. A mesma autora refere ainda que o sistema de informação contabilístico deve influenciar a redução dos ciclos de decisão, possibilitando uma gestão eficiente e eficaz da entidade contabilística.

2.1.2 – O POCP e os Sistemas Contabilísticos

Em 1990, com a aprovação e publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, deram-se os primeiros passos para a última reforma verificada na contabilidade pública em Portugal, podendo hoje afirmar-se que essa reforma deixou para trás um sistema contabilístico unigráfico e efetuado na base de caixa, para ser digráfico e na base do acréscimo.

O Plano Oficial Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto-lei nº 232/97, de 3 de Setembro, constitui um dos principais marcos dessa reforma tendo esse documento como principais objetivos, para além da verificação da legalidade, criar condições para através da articulação de três sistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Analítica constituir, um instrumento fundamental de apoio aos gestores públicos de forma a possibilitar:

a) “Tomar decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;

b) Disponibilizar a informação de modo que permita apoiar o controlo da atividade financeira da administração pública, pelas entidades com competências legais nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do estado;

c) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam as contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do tratado instituindo a União Europeia” (Caiado e Pinto, 2002:76).

O POCP, ainda que obrigue a articulação dos três sistemas contabilísticos já referidos, apenas apresenta as regras de implementação e funcionamento, relativamente à Contabilidade Orçamental e à Contabilidade Patrimonial, remetendo as regras de implementação da Contabilidade Analítica para os planos setoriais, justificando essa opção, nas diferentes especificidades de cada setor, bem como das diferentes necessidades de informação a obter (Teixeira, 2009).

De seguida, apresenta-se de forma sucinta, os objetivos de cada sistema contabilístico e as contas, do plano de contas previsto no POCP, que lhe estão associadas.

2.1.2.1- A Contabilidade Orçamental

A contabilidade orçamental tem como objetivo prestar informação que permita verificar se os diversos organismos públicos aplicaram os meios financeiros conforme aprovado pelas autoridades orçamentais, efetuando para tal a abertura e o acompanhamento da execução do orçamento de uma entidade contabilística. Neste sentido, Pinto e Santos (2005) referem que o orçamento no SPA é o documento que permite a previsão das receitas e a autorização das despesas, durante um determinado período, que é normalmente de um ano.

A contabilidade orçamental, de acordo com o POCP, efetua os seus registos contabilísticos nas contas da classe 0, evidenciando a abertura do orçamento inicial e as

diferentes fases da execução do orçamento, quer da despesa quer da receita. É também através dos registos contabilísticos efetuados nesta classe que se evidenciam as diferentes alterações do Orçamento Inicial (OI) da despesa e da receita (Caiado, Carvalho e Silveira, 2006:139).

Teixeira, Pardal e Teixeira (2005) referem que o principal objetivo deste sistema contabilístico é fornecer a informação de todas as rubricas económicas que estão previstas no orçamento, disponibilizando, em qualquer momento, a informação sobre a sua execução.

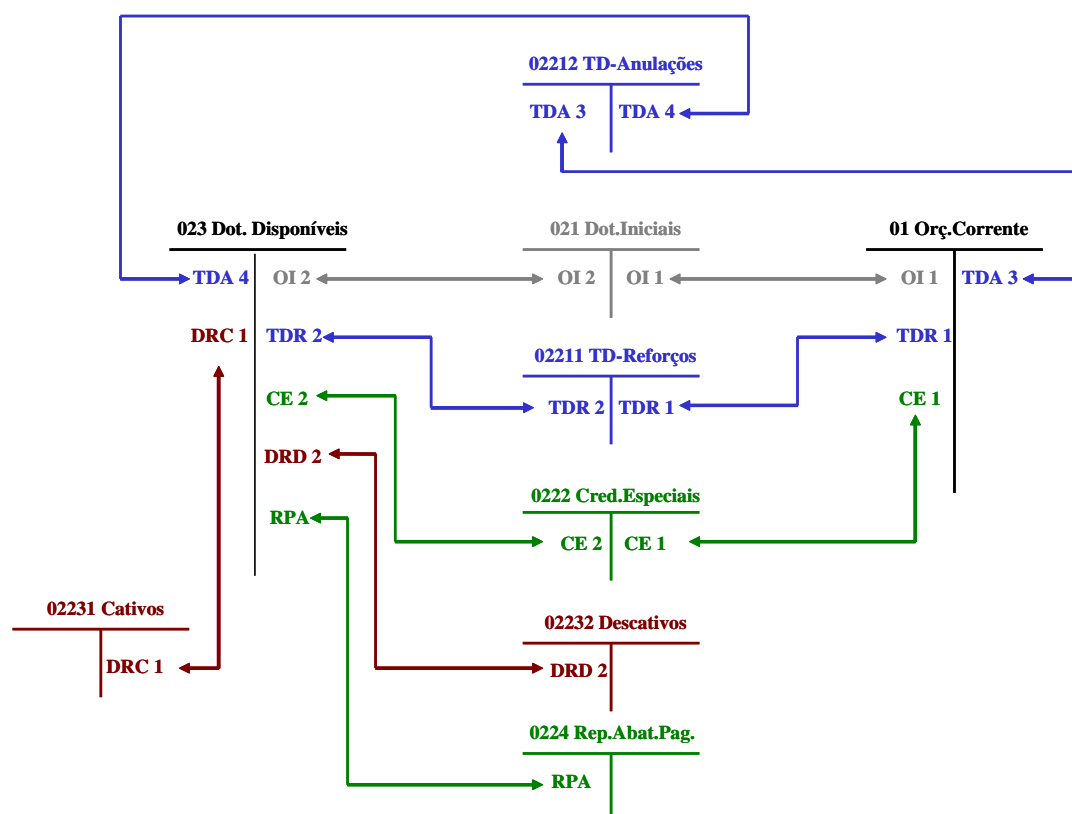
De seguida apresentam-se as contas da classe zero que devem ser movimentadas, na contabilidade orçamental, na abertura, modificações e execução do orçamento da despesa e da receita.

O registo das Despesas será efetuado nas sub contas da 02, de acordo com a especificidade do registo. De seguida apresentam-se as principais sub contas: 021 - Dotações Iniciais; 022 - Modificações Orçamentais; 023 - Dotações Disponíveis; 024 - Duodécimos Vencidos; 025 - Créditos Disponíveis; 026 – Cabimentos; 027 - Compromissos.

O registo das Receitas será efetuado nas sub contas da 03, de acordo com a especificidade do registo. De seguida apresentam-se as principais sub contas: 031 - Previsões Iniciais; 032 – Revisões de previsões; 032 - Reforços – Créditos Especiais; 034 – Previsões corrigidas.

As sub contas previstas para as modificações orçamentais da despesa são: 0221- Transferências de dotações (por Reforços (02211) (TDR) ou Anulações (TDA) (02212)); 0222 – Créditos Especiais; 0223 – Dotações Retidas, (por Cativos ou congelamentos (DRC) (02231) ou por Descativos ou descongelamentos (DRD) (02232)); 0224 – Reposições Abatidas aos Pagamentos (RAP).

Em termos das modificações propostas para o orçamento, as previstas para a despesa, são as mais complexas. De seguida, apresentaremos uma síntese dos movimentos propostos, evidenciando a abertura do orçamento da despesa, bem como, as alterações na conta de dotações disponíveis e as que afetam o orçamento corrente (conta 01) com as modificações orçamentais previstas no POCP.

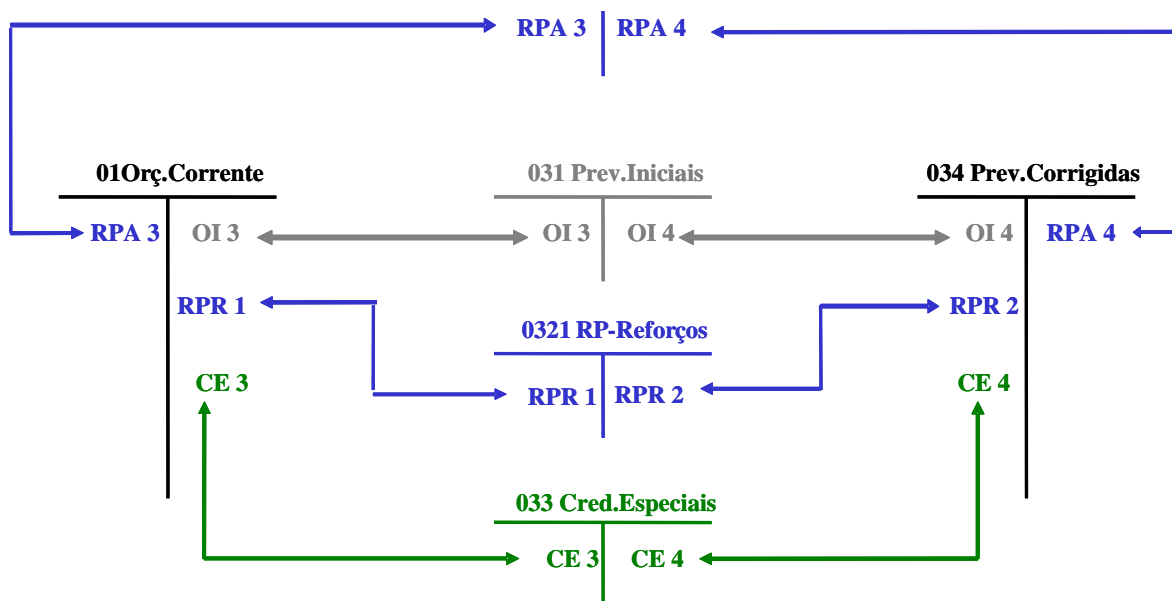
Figura 1 – Abertura e modificações orçamentais da despesa

Fonte: Adaptado de Teixeira *et al.* (2007a:11).

Relativamente às sub contas previstas para as modificações orçamentais da Receita estão previstas as seguintes: 032 – Revisões de Previsões, (por Reforços (0321) (RPR) ou Anulações (RPA) (0322)) e 033 – Créditos Especiais (CE).

De acordo com a especificidade das modificações previstas para a receita, constatamos, como se apresenta na figura 2, que qualquer delas, afeta a Previsão Corrigida (034) e o Orçamento Corrente (01) da receita que está a ser modificada.

De seguida, na figura 2 sintetiza-se os registos previstos para a abertura e modificações da receita, de acordo com o proposto no POCP.

Figura 2: Abertura e modificações orçamentais da receita

Fonte: Adaptado de Teixeira, Pardal e Teixeira(2007:11).

Segundo o ponto 1 e 2 do Art.º 8º do Decreto- Lei 91/2001, “as receitas previstas devem ser suficientemente especificadas de acordo com uma classificação económica” enquanto “as despesas são fixadas de acordo com uma classificação orgânica, económica e funcional”. O atual classificador económico foi publicado através do Decreto-Lei nº 26/2002. Os códigos de classificação económica, para as Receitas, são distinguidos entre Correntes e de Capital e as Receitas são especificadas por seis dígitos onde dois representam o capítulo, dois representam o grupo e os outros dois são o artigo. Os códigos de classificação económica, para as Despesas, são distinguidos entre Correntes e de Capital e as Despesas são especificadas também por seis dígitos sendo os primeiros dois para o agrupamento, os dois seguintes para o subagrupamento e os últimos dois para as rubricas.

A Conta 01 – Orçamento Exercício Corrente, tem como finalidade controlar todas as receitas e despesas do exercício corrente. De salientar que, num orçamento, se o saldo da comparação da despesa com a receita é nulo, então o orçamento é equilibrado. Se o saldo é devedor, considera-se que o orçamento é deficitário, se o saldo é credor, então existe um superávite (Teixeira, Pardal e Teixeira, 2005)

A principal característica da contabilidade orçamental segundo Carvalho, Martinez e Pradas (1999:47) é registar as operações de despesas e receitas, a partir da previsão (orçamento).

Assim, os registos contabilísticos efetuados na classe 0, de acordo com o previsto no POCP referem-se:

- ✓ À abertura e aprovação do orçamento;
- ✓ Às modificações introduzidas nas dotações de despesa e nas previsões de receita;
- ✓ Os cabimentos³;
- ✓ Os compromissos⁴;
- ✓ Os processamentos (para as despesas sujeitas ao regime de duodécimos ou para todas as despesas, se for essa a opção da entidade).

O exemplo abaixo ilustra os registos contabilísticos efetuados na contabilidade orçamental da despesa relativos à execução orçamental de uma despesa. Os registos que completam a execução orçamental da despesa e que dizem respeito à Contabilidade Patrimonial, serão apresentados no ponto relativo a esse sistema contabilístico. A execução orçamental da receita não tem registos na Contabilidade Orçamental.

Figura 3: Execução Orçamental da despesa

023-dotações disponíveis		026- cabimento		027- compromisso	
X1	Saldo	X2	X1		X2
	disponível				

Fonte: Cravo *et al.* (2002:216)

X1- pelo registo do Cabimento

X2- pelo registo do Compromissos

³ Registo contabilístico da autorização de realização da despesa, tendo em conta o valor disponível (artigo 13º do DL nº 155/92, “para a assunção de compromissos, devem os serviços e organismos adoptar um registo de cabimento prévio do qual constem os encargos prováveis”).

⁴Registo contabilístico da encomenda a terceiros, da despesa autorizada (Caiado e Pinto, 2001).

Assim, o cabimento é o início do registo do processo de execução orçamental da despesa Cravo *et al.* (2002). Este registo reflete a autorização da realização da despesa, porque há dotação orçamental disponível, nessa despesa, nessa data. O compromisso é a segunda fase da execução orçamental da despesa e representa a fase da encomenda ao fornecedor, é pois a fase que antecede a receção da encomenda e do registo da obrigação para com terceiros. Ou seja, o cabimento e o compromisso são registos contabilísticos que não refletem nenhuma obrigação para com terceiros, pois essa obrigação só existe quando se regista a fatura de compra. Esse registo é efetuado na contabilidade patrimonial, como iremos apresentar no ponto relativo a esse sistema contabilístico.

Após a execução orçamental da despesa e da receita elaboram-se os respetivos mapas de modo a evidenciar a sua execução, bem como as modificações ocorridas no orçamento.

O mapa da execução orçamental das despesas, de acordo o Decreto-lei n.º 232/97 de 3 de Setembro, tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental das despesas durante o exercício disponibilizando para isso as seguintes informações:

“Dotações corrigidas – são valores orçamentados, modificados ou não, através de alterações orçamentais ou de reposições abatidas nos pagamentos ocorridos no decurso do exercício.

Compromissos assumidos – importâncias relativas às obrigações constituídas, independentemente da concretização do seu pagamento no próprio exercício.

Despesas pagas - correspondem aos pagamentos efetuados durante o exercício desagregadas em função de obrigações assumidas no exercício ou exercícios anteriores.

Diferenças (corresponde a Dotação não comprometida, o saldo é o compromisso por pagar) - diferenças entre os valores orçamentados e os compromissos assumidos e entre estas as despesas pagas em relação ao orçamento corrigido, bem como os valores por pagar das correspondentes dotações orçamentais.

Grau de execução orçamental – representa a percentagem de realização das despesas em relação ao orçamento corrigido”.

Segundo o POCP, o mapa do controlo orçamental de receita é elaborado com o objetivo de controlar a execução orçamental da receita durante o exercício económico, a rubrica económica deve apresentar o nível de desagregação igual ao orçamento, de modo a evidenciar as receitas gerais e próprias. Assim, neste mapa, são evidenciadas as seguintes informações referindo Caiado, Carvalho e Silveira (2006:140):

- ✓ “Provisões corrigidas – correspondem aos valores orçamentados, podem ser modificados ou não através de alterações orçamentais;
- ✓ Receitas por cobrar no início do ano – corresponde a receitas já liquidadas em anos anteriores, porém ainda não cobradas;
- ✓ Liquidações anuladas – são importâncias que embora já tivessem sido liquidadas, foram anuladas antes da cobrança;
- ✓ Receitas cobradas brutas – são importâncias arrecadadas não afetadas pelo valor dos reembolsos e restituições;
- ✓ Reembolsos e restituições – correspondem a importância emergentes de recebimentos indevidos, evidenciando o apuramento das importâncias a reembolsar emitidas e os valores efetivamente pagos;
- ✓ Receitas cobradas líquidas – resulta de receitas cobradas brutas subtraídas dos reembolsos e restituições;
- ✓ Receitas por cobrar no final do ano – corresponde à importância líquida ainda não objeto de cobrança;
- ✓ Grau de execução orçamental – resulta da percentagem das receitas cobradas líquidas em relação às previsões corrigidas.”

De seguida, apresenta-se de forma sucinta, os objetivos e característica da contabilidade patrimonial e as contas de acordo com previsto no POCP.

2.1.2.2 - A Contabilidade Patrimonial

Este sistema contabilístico tem como objetivo prestar informação sobre o património da Entidade (no Balanço) e a forma como este património variou, positiva ou negativamente, quando compara proveitos e custos (na Demonstração de Resultados).

O Plano de contas do POCP destina à Contabilidade Patrimonial as classes 1 a 8. As classes 1 a 5 dizem respeito às contas do Balanço, e as classes 6 a 8 são destinadas às contas da Demonstração dos Resultados(Caiado, Carvalho e Silveira, 2006)e(Teixeira, Pardal e Teixeira, 2005).

Segundo Pinto e Santos (2005), o Balanço é o documento contabilístico que expressa a situação financeira e patrimonial da entidade numa determinada data, enquanto a Demonstração dos Resultados evidencia os proveitos e ganhos e os custos e as perdas num determinado período. Neves (2012:111) defende que, a Demonstração dos Resultado é um documento de “avaliação do desempenho económico” num determinado período. Este documento avalia a rendibilidade operacional e líquida do volume de negócios em interligação com o Balançoque analisa a rendibilidade dos capitais investidos e dos capitais próprios.

Relativamente ao Balanço, refletido na equação onde o Ativo é igual ao Passivo mais os Fundos Próprios, acrescenta-se que o Ativo é ordenado por ordem crescente de liquidez enquanto as massas evidenciadas no segundo membro da equação são ordenadas por ordem crescente de exigibilidade. No que se refere à Demonstração dos Resultados⁵ o POCP apresenta a Demonstração dos Resultados por Natureza, evidenciando o cálculo dos resultados operacionais, financeiros e correntes, sendo a conta de resultados correntes de utilização facultativa.

Ainda de acordo o POCP as contas da classe 0, 1 e 2, permitem elaborar os mapas de Execução Orçamental da despesa e da receita. Como refere Teixeira, Pardal e Teixeira (2005:6) a partir da classe 0 começa “o controlo obrigatório do orçamento numa base de compromissos”, (...) pois “procura-se evidenciar a parte do processo de execução da despesa, que resulta do controlo interno de base à autorização da despesa e seu comprometimento com terceiros”.

A execução orçamental da despesa tem três fases que exigem o registo contabilístico na contabilidade financeira e são esses registos que de seguida apresentamos.

Contabilidade patrimonial

⁵A Demonstração dos resultados pode ser efectuada por natureza (DRN) ou por funções (DRF). A DRN apresenta os custos e proveitos de acordo com a sua natureza. A DRF atende à origem dos custos e proveitos de acordo com as funções desempenhadas na organização (Serra *et al*, 2007).

Figura 4: Fases da Execução Orçamental da despesa

3x/4x/6x		2x-Terceiros		252x- Credores pela execução do Orçamento		1x- Disponibilidades	
X3		X4	X3	X5	X4		X5

Fonte: Teixeira, Pardal e Teixeira (2007)

X3- Processamento da despesa

X4-Autorização de pagamento

X5- Pagamento

A conta 252 – Credores por execução do orçamento, deve estar desagregada por despesa orçamentada e de acordo com a sua classificação económica.

Segundo o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, no art.º 27º, o processamento coincide com o registo da fatura e reconhecimento da obrigação e é, a inclusão, em suporte normalizado dos encargos legalmente constituídos para que se proceda à sua liquidação e pagamento⁶.

Relativamente à autorização do pagamento ou liquidação, após ser dada a autorização e emitidos os meios de pagamento, (ponto 2 do artigo 28º do Decreto-lei nº 155/92 de 28 de Julho), será efetuado o respetivo pagamento. Nesta fase movimenta-se a conta 25, a crédito, por classificação económica, evidenciando a dívida por despesa e não por “terceiros”. De acordo com a Norma Interpretativa nº 2/2001 da CNCAP, o registo na conta 252 nesta fase, deve ocorrer em simultâneo com a fase do pagamento.

Caiado e Pinto (2002) destacam que o pagamento é uma fase caracterizada pela saída real de fundos de caixa ou das contas bancárias. Após o pagamento, a conta 252, fica saldada.

A conta «252- Credores pela execução do orçamento» tem a finalidade de registar as operações relativamente à fase da despesa até ao pagamento. Por um lado é creditada pelo montante das despesas autorizadas em contrapartida de outras contas da classe 2 mencionando (22- Fornecedores e 26- Outros Devedores e Credores) e é

⁶Após o processamento, de acordo com o artigo 28º do mesmo decreto, as entidades deverão determinar o montante exato da obrigação constituída, para que se possa efetuar o respetivo pagamento.

debitada pelos pagamentos realizados em contrapartida pela conta da classe de Disponibilidades (Cravo et al, 2002).

Citando Caiado e Pinto (2002) a conta 25 divide-se em duas subcontas: 251- Devedores pela execução do orçamento; e 252- Credores pela execução do orçamento. Relativamente aos movimentos, reconhece um crédito a terceiros quando é feito a liquidação da receita; ou um débito quando se regista a liquidação da despesa.

Salienta-se ainda que a utilização da conta 25 permite refletir na contabilidade patrimonial as despesas com registos contabilísticos em cabimentos e compromissos, reflexos da sua execução orçamental, na contabilidade orçamental, por ser movimentada por classificação económica, sendo frequentemente referida como uma conta de articulação desses dois sistemas contabilísticos (Teixeira e Picoito, 2007).

A execução orçamental da receita que assenta em duas fases que enunciamos de seguida, tem registos contabilísticos apenas na contabilidade patrimonial, tal como apresentamos também. Assim, as fases referidas são: a Liquidação, que corresponde ao reconhecimento do direito sobre terceiros e o Recebimento, que corresponde à cobrança da respetiva dívida. De acordo com a norma interpretativa nº 2/2001 da CNCAP, o registo na conta 251 deve ocorrer simultaneamente nesta fase. Como consequência, a conta tem sempre saldo nulo (Caiado e Pinto, 2001).

Figura 5: Lançamentos da Execução Orçamental da Receita

7x Proveitos		2x Terceiros		2511Dev, Exc. Orc		1x Disponibilidades
	EOR 1	EOR 1	EOR 2a	EOR 2a	EOR 2b	EOR 2b

Fonte: Adaptado de Teixeira, Pardal e Teixeira (2007)

De forma sucinta, caracterizámos dois dos três sistemas contabilísticos de aplicação obrigatória no SPA e que estão descritos no POCP, evidenciando a sua capacidade de ser simultaneamente um instrumento de cumprimento da legalidade e de, informação para o apoio à gestão. De seguida, apresenta-se de forma sucinta, os objetivos e características da contabilidade analítica também prevista e obrigatória para as mesmas Entidades Contabilísticas, pelo normativo nacional aplicável, mas que, contrariamente à contabilidade orçamental e patrimonial, não apresenta as regras para a sua implementação.

2.1.2.3- A Contabilidade Analítica

A contabilidade analítica é normalmente um sistema contabilístico que tendo em conta as “funções” e não as “naturezas” dos gastos, acompanha a formação do custo dos produtos ou serviços tendo em conta os processos internos privilegiando como utilizadores, os gestores da organização. Normalmente é elaborada na classe 9 e deve fornecer aos utilizadores segundo Carvalho, Martinez e Pradas (1999:49):

- a) A informação adequada no sentido de valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição;
- b) A informação sobre os custos dos produtos de atividades com fins lucrativas e posteriormente compará-las com as receitas obtidas de sua venda;
- c) Informar os custos dos produtos ou serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência;
- d) Planificar e realizar o controlo dos processos e avaliar as responsabilidades;
- e) Informação sobre o custo por atividade e centros de responsabilidade;
- f) Informação para posterior análise económica.

Referindo agora Pinto e Santos (2005:216), a contabilidade analítica como sistema de informação tem como principais objetivos:

- ✓ Calcular os custos dos produtos/serviços prestados, de forma a valorizar as existências finais e apurar os resultados;
- ✓ Prestar informação válida para o processo de decisão na perspectiva de planeamento e controlo de gestão.

Quando é direcionada para a Administração Pública a CA no entendimento de Carvalho, Costa e Macedo (2008:30) é um sistema que regista e analisa em detalhe os elementos constituintes do património, com finalidade de gestão. De acordo com os mesmos autores, estes objetivos visam a implementação de uma “Nova Gestão Pública” tendo em conta a reforma da contabilidade pública que impulsionou grandes transformações na administração pública.

De facto, a sua implementação nas entidades públicas na abordagem dos autores acima citados, pretende atingir os seguintes objetivos:

Quadro 1: Objetivos da contabilidade na Administração Pública

“Justificar o valor das taxas e preços;
Facilitar a elaboração do orçamento;
Medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividade e sobre-atividade;
Apoiar as decisões sobre a entidade e continuar responsável diretamente por determinado serviço ou atividade, ou entrega-lo(a) a entidades externas;
Facilitar a informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes entidades;
Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes exercícios económicos;
Comparar custos reais com custos previsionais”.

Fonte: Adaptado de Silva e Costa (2008)

Ainda que o POCP reconheça a importância da contabilidade analítica na Administração Pública, quando a torna obrigatória, a verdade é que, remete as regras relativas à sua implementação, para os planos setoriais. Silva e Costa (2008) referem que a contabilidade analítica, obrigatória pelo POCP, se tornou um instrumento de gestão para análise e controlo dos custos, nomeadamente, na educação. De seguida, apresenta-se de forma sucinta, os planos setoriais do POCP e modelo proposto para a contabilidade analítica.

2.1.3 - Os Planos setoriais do POCP

Na sequência da aprovação e implementação do POCP foram publicados vários planos setoriais, que seguem a sua estrutura mas apresentam alguns ajustamentos relativos à especificidade da atividade onde se aplicam e, distinguem-se do POCP, por apresentarem o modelo de implementação previsto para a contabilidade analítica, cumprindo-se assim, o objetivo do POCP, de se conseguir articular os três sistemas contabilísticos obrigatórios. Com essa articulação, segundo Carvalho, Martinez e Pradas (1999), será possível analisar se as despesas públicas foram utilizadas de forma económica, eficiente e eficaz tanto através dos resultados obtidos como pela comparação entre os meios utilizados e os objetivos realizados.

Pretende-se então uma contabilidade pública moderna que para além de se preocupar com a prestação de contas (numa perspetiva de cumprimento da legalidade), desenvolva técnicas de gestão de modo a disponibilizar informação que permita aferir se

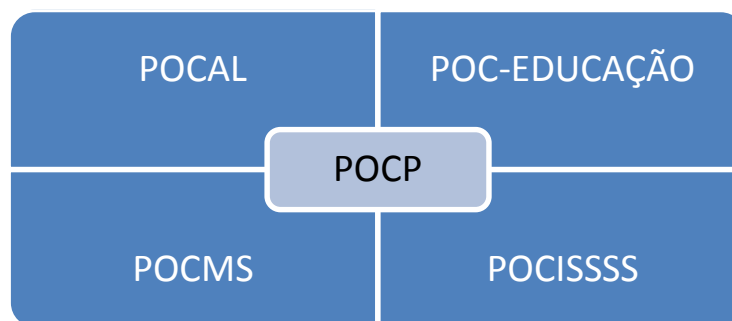
a gestão dos recursos foi efetuada de forma eficiente, eficaz e económica (Teixeira, 2009). Sobre estes Planos, Monteiro (2013) salienta que, quer o POCP, quer os seus planos setoriais, porque tiveram como base de trabalho na sua elaboração o antigo Plano Oficial de Contabilidade estão, presentemente, desatualizados.

Até à data, os planos setoriais do POCP publicados, são: o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) e o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E).

A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) criada 1998, foi responsável pela elaboração do POCP e pelos seus planos setoriais.

Teixeira (2009) refere que a articulação dos sistemas contabilísticos do POCP e dos seus planos setoriais, permite obter informação para análise e avaliação da eficiência, eficácia e economia, de modo a melhorar a gestão dos recursos públicos e os planos setoriais, são publicados para responder às necessidades específicas do setor ao qual se destina (Teixeira e Picoito 2007). Genericamente, ainda se pode afirmar que, não existe diferenças substanciais entre o plano nacional (POCP) e os respetivos planos setoriais (Teixeira *et al*, 2010). No entanto, uma análise mais detalhada dos planos setoriais leva-nos a concluir que, a sua estrutura é mais desenvolvida e específica, de modo a responder às características das entidades que integram os setores onde são aplicados.

Figura 6: O POCP e os seus planos setoriais



Fonte: Elaboração própria

No quadro 2, apresentamos uma análise comparativa da estrutura do POCP com os seus planos setoriais onde se pode verificar que, dos 13 pontos apresentados, no POCP, nove são coincidentes e que, mesmo nos que não são coincidentes, não existe grande diferença entre o do POCP e dos planos setoriais (Teixeira *et al*, 2010).

Quadro 2: Ilustra a comparação da estrutura do POCP com os seus planos setoriais

Pontos	POCP	POCAL	POC-E	POCMS	POCISSSS
1	Introdução				
2	Considerações técnicas				
3	Princípios contabilísticos	Princípios e regras	Princípios contabilísticos	Princípios e regras	
4	Critérios de valorimetria				
5	Balanço				
6	Demonstração de resultados				
7	Mapas de execução dos resultados				Notas ao mapa de controlo orçamental
8	Anexos às demonstrações financeiras				
9	Quadro de contas				
10	Código de contas				
11	Notas explicativas				
12		Sistemas contabilísticos- documentos e registos	Normas de consolidação de contas	Consolidação de contas	
13		Relatório de gestão			

Fonte: Adaptado de Teixeira (2008:3)

2.1.3.1- POCMS

O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, aprovado pela Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro, é aplicável a todos organismos do Ministério da saúde e organismos autónomos que não tenham designação de empresa pública.

Para este plano a contabilidade analítica constitui um potente instrumento de gestão e um importante fator de análise dos elementos da saúde (Macedo e Macedo, 2005, citado por Carvalho, Costa e Macedo 2008).

No entanto, no setor da saúde, já em 27 de Novembro de 1996, tinha sido aprovado o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH). A 3ª edição deste plano, editada em Maio de 2006 é de aplicação obrigatória nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS).

Carvalho, Costa e Macedo (2008:32) referem que o PCAH optou pelo método das secções homogéneas para o apuramento de custos e proveitos, existindo quatro níveis para a sua realização:

- ✓ “Os custos diretos são imputados pelas secções principais, auxiliares e administrativas;
- ✓ A distribuição dos custos totais das secções administrativas é feita pelas secções auxiliares e principais;
- ✓ É feita a distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da sua atividade;
- ✓ Também é feita a distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da sua atividade”.

Com estes objetivos pretende-se estabelecer linhas orientadoras de modo a uniformizar os critérios de imputação e formas de distribuição dos custos/proveitos, com a finalidade de alcançar o aperfeiçoamento dos dados analíticos e controlo de gestão mais eficaz. Ou seja, pretende-se tornar a utilização dos recursos mais eficiente e racional de modo a melhorar a qualidade de prestação de cuidados aos utentes (Teixeira 2008).

Carvalho, Costa e Macedo (2008) referem que no que respeita aos mapas previstos, o PCAH prevê dois tipos de mapas para a elaboração de Contabilidade Analítica, um para os custos das secções homogéneas e outro para os proveitos.

Relativamente ao mapa de realização das secções homogéneas para os custos – este mapa transmite a informação sobre a natureza dos custos de cada secção; o custo unitário; informação da percentagem de cada custo face ao custo total; informação da unidade obra; informação estatística sobre a unidade obra e por último, evidência o custo unitário total e direto de cada unidade obra.

No que se refere ao Mapa de realização das secções homogéneas relativamente aos proveitos, este mapa evidência, entre outras, informações sobre a natureza dos

proveitos da secção; a percentagem que representa face ao proveito total e sobre o proveito unitário total e direto da unidade obra.

2.1.3.2- POCAL

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais e dos serviços públicos, o qual foi ratificado pela Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro e alterado pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro (Luís 2002).

O POCAL apresenta uma particularidade, no ponto 2.8.3.1, prevê a obrigatoriedade do apuramento dos custos por funções e a dos custos subjacentes à fixação de tarifas de preços de bens e serviços, o que vem reforçar a importância da contabilidade de custos. No entanto, Carvalho, Costa e Macedo (2008) afirmam que o POCAL é menos ambicioso em relação aos outros planos referindo apenas a contabilidade de custos, enquanto os outros planos setoriais (POCMS, POC-Educação e POCISSSS) referem a contabilidade analítica.

O POCAL integra, tal como os outros planos setoriais, para além da introdução e considerações técnicas, os princípios e regras, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração dos resultados, os anexos às demonstrações financeiras, o quadro, código de contas e o relatório de gestão. No ponto 12 da estrutura, difere dos outros apresentando sistemas contabilísticos – documentos e registos.

Luís (2002) refere que o objetivo principal do POCAL é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade moderna, de modo a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais, de forma a permitir:

a) “O controlo financeiro e a disposição de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos;

b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais definidas;

c) Atender aos princípios contabilísticos do POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do orçamento do Estado,

nomeadamente orçamentação das receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;

d) Na execução orçamental deve ter sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;

e) Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;

f) A obtenção dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;

g) A disponibilização da informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local”.

Gomes, Carvalho e Fernandes (2009:14), referem que, antes da implementação do POCAL o “sistema de contabilidade dos municípios portugueses assentava no princípio de caixa, tinha como única preocupação o controlo e o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental da contabilidade”.

O ponto 2.5.3 do POCAL refere que a classificação do sistema contabilístico orçamental e patrimonial é feita de acordo com o quadro de contas, tal como o POCP, onde as classes 1 a 8 são relativas à contabilidade patrimonial, sendo as classes 1 a 5 relativas às contas do balanço e as classes 6, 7 e 8 referentes à demonstração de resultados. A classe 0 está afeta à contabilidade orçamental.

Relativamente à contabilidade de custos, o POCAL, no ponto 2.8.3.2, salienta que “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros”. Deste modo a imputação dos custos indiretos é feito “após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes” (ponto 2.8.3.3 do POCAL).

Neste sentido o coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde “à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções”. Quanto ao coeficiente de imputação dos

custos indiretos de cada bem ou serviço, corresponde “à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram.”

Quanto aos documentos da contabilidade de custos, o POCAL apresenta um conjunto de fichas obrigatórias com as respetivas informações para sua elaboração, no ponto 2.8.3.6, tal como se apresenta de seguida:

- ✓ “ Materiais (CC- 1);
- ✓ Cálculo de custo/hora da mão - de - obra (CC- 2);
- ✓ Mão - de - obra (CC- 3);
- ✓ Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC- 4);
- ✓ Máquinas e viaturas (CC- 5);
- ✓ Apuramentos de custos indiretos (CC- 6);
- ✓ Apuramento de custos de bem ou serviço (CC- 7);
- ✓ Apuramento de custos diretos da função (CC- 8);
- ✓ Apuramento de custos por função (CC- 9).”

De acordo com o ponto 2.2 do POCAL, a demonstração de resultados por funções é de elaboração facultativa, mas o mapa de apuramento de custos por funções é de elaboração obrigatória. Em termos de síntese, este plano, relativamente à contabilidade de custos, define os critérios para o cálculo do custo das funções, bem como dos bens e serviços e estão também previstos os mapas obrigatórios, que resultam das diferentes fases de apuramento de custos (Teixeira, 2009).

2.1.3.3- POCISSSS

O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro e é de aplicação obrigatória a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social.

Citando Teixeira *et al.* (2010) este plano setorial, tal como todos os outros, também estabelece a articulação dos três sistemas contabilísticos previstos no POCP e no que refere à contabilidade analítica, o POCISSSS prevê a utilização da classe 9 e a criação de centros de custos relevantes a serem desenvolvidos nesta classe. Este plano setorial, à semelhança dos outros, também realça a importância da contabilidade

analítica, reconhecendo este sistema contabilístico como um potente instrumento de gestão e fator fundamental para a análise das receitas e despesas.

2.1.3.4- POC-Educação

O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação, foi aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro e é obrigatório a todos os organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. Também deve ser aplicado às organizações, de direito privado, sem fins lucrativos, cuja atividade principal é a educação.

O POC- Educação tal como o POCP, obriga os três sistemas contabilísticos, a contabilidade, orçamental, patrimonial e analítica e no que se refere às regras de implementação deste último sistema contabilístico refere, entre outros, que deve efetuar a análise e controlo dos custos, proveitos e resultados por atividade. Logo, este plano, exige que o modelo de apuramento de custos privilegie as atividades e nessa sequência, vários autores referem que o modelo de apuramento de custos adequado, será o custeio baseado nas atividades (Cravo *et al*, 2002), (Caiado, Carvalho e Silveira, 2007) e (Teixeira, 2009).

Face ao exposto, relativamente à obrigatoriedade do POCP da articulação dos três sistemas contabilísticos, (orçamental, patrimonial e de analítica) de modo a ter uma contabilidade de pública moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão (Caiado e Pinto, 2001), verificámos que, no que se refere à contabilidade analítica, cada plano setorial, consequência das diferentes realidades onde se têm de implementar, bem como da necessidade de diferentes informações para apoiar efetivamente a gestão dessas instituições, apresenta o seu modelo de implementação. No ponto seguinte apresentaremos as especificidades do plano setorial das instituições de ensino superior público.

2.2- A Contabilidade Analítica no Ensino Superior Público

O sistema de ensino superior em Portugal é um “sistema binário (ensino universitário e ensino politécnico) definido claramente pelo regime jurídico das instituições de ensino superior⁷ com objetivo de averiguar a eficiência dos recursos

⁷ Segundo o Art.º 3º da lei 62/2007, de 10 de Setembro o ensino superior organiza-se num sistema binário, devendo o ensino universitário orientar-se para a oferta de formações científicas sólidas, juntando

financeiros utilizadas nas atividades de ensino, investigação e serviço à comunidade” segundo Carvalho *et al.* (2010:9).

O Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação, relativamente à implementação da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial, segue o previsto no POCP, mas, face à complexidade do apuramento dos custos das atividades possíveis de desenvolver nas instituições de ensino superior, vem clarificar as regras de implementação e a informação que deve ser obtida e divulgada na contabilidade analítica (Silva e Costa, 2008). No entanto, segundo Barbosa (2005), a implementação do POC-Educação em Instituições de Ensino Superior (IES), quanto ao apuramento de custos, é muito complexa, porque o produto final não é claramente definido e grande parte dos custos que apresenta é de natureza indireta, o que implica uma análise muito cuidada na imputação.

2.2.1- A contabilidade analítica e os objetivos do POC-Educação

A contabilidade analítica é uma importante ferramenta para apoiar o gestor a tomar decisões. E segundo vários autores, o seu principal objetivo é fornecer informação adequada e atempadamente de modo a que os gestores consigam tomar decisões mais corretas, correndo menos riscos. Para isso, a contabilidade analítica estuda, analisa e fornece informação sobre as operações internas da organização de modo a que se possa agir à medida que se formam os custos, otimizando os processos Teixeira (2009).

Após a reforma da contabilidade no SPA com a publicação do POCP, e a obrigatoriedade dos três sistemas contabilísticos, a contabilidade analítica tem assumido um papel fundamental como instrumento de apoio na gestão das entidades públicas. Caiado, Carvalho e Silveira (2006) afirmam que a sua aplicação permite ao gestor administrar de forma mais económica, eficiente e eficaz. Todavia, ainda que obrigatória, muitas entidades públicas, ainda não deram início à sua implementação devido à sua complexidade (Carvalho, Costa e Macedo, 2008). E essa complexidade prende-se com vários fatores, tais como, a informação interna não estar organizada de acordo com as necessidades exigidas pelo modelo de apuramento de custos, falta de recursos humanos qualificados, falta de um software adequado, dificuldade na definição da unidade de

esforços e competências de unidades de ensino e investigação, e o ensino politécnico concentrar-se especialmente em formações vocacionais e em formações técnicas avançadas, orientadas profissionalmente.

medida de algumas atividades e ter três sistemas contabilísticos obrigatórios mas com o período do exercício económico diferente (Teixeira, 2009).

Citando Cravo *et al.* (2002), a implementação do sistema de contabilidade analítica permite por um lado, analisar a eficiência da utilização dos recursos financeiros públicos e por outro, obter informação sobre os objetivos previstos foram alcançados, quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como, entre os proveitos previsionais e os proveitos reais.

De acordo com o POC-Educação, referindo-nos especificamente ao exercício económico, verificamos que na contabilidade analítica, corresponde ao ano escolar, que tradicionalmente decorre entre Outubro do ano N e Setembro do ano N+1, o que não acontece com os outros sistemas contabilísticos.

Quadro 3: Exercício económico no POC-Educação

	Outubro			
Ano n-1	Novembro			
	Dezembro			
	Janeiro			
	Fevereiro	EXERCÍCIO		
	Março	ECONÓMICO DA		
Ano n	Abril	CONTABILIDADE		
	Maio	ANALÍTICA	EXERCÍCIO	
	Junho		ECONÓMICO DA	EXERCÍCIO
	Julho		CONTABILIDADE	ECONÓMICO DA
	Agosto		PATRIMONIAL	CONTABILIDADE
	Setembro			ORÇAMENTAL
	Outubro			
	Novembro			
	Dezembro			
Ano n+1	Janeiro ⁸			

Fonte: Cravo *et al.* (2002:341)

Ou seja, há uma clara diferença entre os períodos em análise, nos três sistemas contabilístico do POC-Educação, dado que, o exercício económico da contabilidade orçamental, corresponde ao ano civil e o exercício económico da contabilidade

⁸ “Operações de despesas e receita ainda relativas a compromissos e direitos do Orçamento do ano N. as normas execução do Orçamento do Estado, estabelece o designado «período complementar»”, Cravo *et al.* (2002:341).

patrimonial é o ano civil, acrescido do período complementar. O quadro apresentado, por sistema contabilístico, evidência o que acabámos de referir.

Relativamente aos objetivos da contabilidade analítica, o ponto 2.8.1 do POC-Educação enuncia os seguintes:

- a) “A obtenção e justificação do custo por atividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e atividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para ativo, serviço externo, etc.). Assim, pretende-se obter:
 - ✓ Nas escolas de ensino não superior, o custo de cada turma, o custo por aluno e o custo de outras atividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade interna;
 - ✓ Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina ou aluno, custo de cada projeto de investigação e o custo de outras atividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade;
 - ✓ Nas outras entidades públicas, o custo de cada atividade, unidade ou serviço.
- b) Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina de forma a fundamentar esse valor exigido ao utilizador desses serviços públicos.
- c) Calcular os custos, proveitos e resultados de atividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador (por exemplo um serviço especializado à comunidade externa da entidade);
- d) Apoiar a adoção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços;
- e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de atividades externas e destinadas a uma atividade específica.
- f) Valorizar os ativos circulantes destinados a venda e os ativos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registos na contabilidade patrimonial.
- g) Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objetivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais para o caso das atividades referidas em c).

- h) Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão.
- i) Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do mapa de demonstração de custos por funções ou atividades, bem como os outros quadros apresentados no ponto 8.4 «notas sobre a contabilidade analítica» do anexo às demonstrações financeiras.”

Teixeira (2009) após analisar os objetivos previstos para a contabilidade analítica no POC-educação, salientou a importância da informação obtida, quer para utilizadores internos quer para externos, mas alertou também para a dimensão e complexidade do modelo previsto, bem como a falta de clarificação de como tratar alguma informação relativa aos custos que são maioritariamente indiretos e de natureza fixa.

No ponto a seguir será apresentada informação relevante para prestação de contas e para a contabilidade analítica no setor da Educação.

2.2.2 – A prestação de contas e a contabilidade analítica no setor da Educação

De acordo Cravo *et al.* (2002:332), o POC – Educação no ponto 2.8.2 estabelece que o sistema de contabilidade analítica deve ser apoiado pela utilização de um plano de contas elaborado na classe 9⁹, no qual devem ser efetuados registos contabilísticos, nas contas ou subcontas criadas, de modo a se obter informações:

- ✓ “Custo de cada atividade ou serviço interno;
- ✓ Custo previsional por cada produto ou serviço final;
- ✓ Custo real por cada produto ou serviço final;
- ✓ Desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- ✓ Proveitos identificados com uma atividade, respetivos custos e resultados;
- ✓ Custos não imputados (por exemplo custos extraordinários) ”.

Ainda através deste sistema contabilístico pode obter-se a informação relativa a cada produto ou atividade no que se refere a:

⁹Ou seja, POC-Educação prevê que os três sistemas contabilísticos obrigatórios registem todas as operações em partidas dobradas uma vez que para a contabilidade analítica refere a necessidade de elaboração de um plano de contas na classe nove, e nos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial, apresenta logo no POCP, um plano de contas detalhado para esses dois sistemas contabilísticos (Cravo *et al.* 2001).

- ✓ “Custos diretos e indiretos;
- ✓ Custos com pessoal docente, funcionamento, amortização e previsões e outros custos.
- ✓ Custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico”.

Para a obtenção da informação dos três sistemas contabilísticos obrigatórios no POCP, prevê que os registos contabilísticos sejam efetuados em partidas dobradas. Todavia, ainda que apresente um plano de contas detalhado para a contabilidade orçamental e patrimonial, no respeito à contabilidade analítica, nada refere a não ser, ter a classe 9 disponível. Assim, o plano de contas para esse sistema contabilístico terá de ser, detalhado ou criado, nos planos setoriais.

Relativamente à contabilidade analítica a aplicar nas instituições de ensino público, Cravo *et al.* (2002), apresentam uma proposta de plano de contas, adequando-o ao modelo de apuramento de custo previsto, o Custeio Baseado nas Atividades. Os mesmos autores, sobre o plano de contas e a forma de articular a contabilidade patrimonial com a analítica, propõe que essa articulação se efetue através do sistema dualista e apresenta para a sua aplicação, as seguintes contas refletidas (90 - «contas refletidas»):

- “901- Custos reais refletidos
- 902- Proveitos reais refletidos
- 903- Existências refletidas
- 906- Custos previsionais refletidos
- 907-Proveitos previsionais refletidos”

Cravo *et al.* (2002:336), ainda relativamente ao desenvolvimento desse plano de contas refere que a conta 91 representa as atividades auxiliares, e que deverá ser subdividida por cada atividade auxiliar existente e que as contas 92 a 97 refletem as atividades principais e estão subdivididas da seguinte forma:

- “92- Ensino
- 93- Investigação
- 94- Apoio aos Utentes

95- Prestação de Serviços

96- Outras atividades

97-Produção para própria entidade”¹⁰

Teixeira (2009), relativamente a esta temática, apresenta, para além de um plano de contas na classe 9 ajustado à instituição estudada, a forma como a partir dos registos contabilísticos efetuados com base no referido plano de contas, se consegue obter a informação para preencher os quadros exigidos pelo POC-Educação, neste sistema contabilístico, relativos aos modelos 1 a 8. Essa informação está organizada da seguinte forma:

- ✓ Custos de atividade ou serviços internos de apoio (Modelo A1)
- ✓ Custos da atividade de ensino (Modelo A2)
- ✓ Custos da atividade de investigação (Modelo A3)
- ✓ Custos das atividades de apoio aos utentes (Modelo A4)
- ✓ Custos da atividade prestação de serviços (Modelo A5)
- ✓ Custos de outras atividades (Modelo A6)
- ✓ Custo de produção para a própria entidade (Modelo A7)
- ✓ Mapa de demonstração de custos por funções (Modelo A8).

Na opinião de Silva e Costa (2008:43) a demonstração de custos por funções é considerada como um “instrumento fundamental para gestão das entidades” pois inclui todos os custos do exercício económico.

Uma das dificuldades referidas por vários autores na implementação do POC-Educação, prende-se com o modelo de apuramento de custos previsto nesse plano setorial e que é o Custeio Baseado nas Atividades (CBA). Por um lado, por ser um modelo ainda pouco implementado nas organizações em Portugal e por outro, porque a

¹⁰Os movimentos previstos para o registo das contas refletidas, de acordo com Teixeira (2009:311) são os seguintes:

- ✓ “Pelos custos reais refletidos: o movimento é feito a crédito pelos custos reais da contabilidade patrimonial que vão ser diariamente refletidas na contabilidade analítica;
- ✓ Existências iniciais refletidas: movimentada a crédito pelas existências iniciais no início do ano letivo, das atividades não terminadas ou bens e produtos em vias de fabrico;
- ✓ Proveitos reais refletidos: movimentada a débito pelo registo dos proveitos reais da contabilidade patrimonial, que vão ser diariamente refletidos na contabilidade analítica;
- ✓ Pelos custos previsionais refletidos: estas contas são movimentadas a débito no início do ano letivo pelos custos provisórios por atividade;
- ✓ Proveitos previsionais refletidos: estas contas são creditadas no início do ano letivo pelo registo dos proveitos previsionais.”

informação interna das Escolas, não se encontra, no imediato, adequado para a obtenção da informação necessária. A juntar a isso, acresce a questão dos recursos humanos, que são escassos e sem formação adequada. De seguida, apresenta-se uma breve caracterização do CBA bem como de algumas vantagens e desvantagens do modelo.

2.2.3- Características do Custeio Baseado nas Atividades

O POC-Educação propõe que se utilize para sistema¹¹ de apuramento de custo, o Custeio Baseado nas Atividades. A sua implementação exige um levantamento exaustivo das atividades para isso, é fundamental a colaboração e envolvimento de todos (Canha, 2007:54).

O POC-Educação, segundo Dias (2009:283), recomenda que se utilize as metodologias do CBA e o RBR (Rendimento Baseado nas Atividades). Segundo o autor, esta junção permite realizar e analisar o custo-benefício por atividade. Este método adota o sistema de custeio total e por isso, todos os custos indiretos¹² e diretos¹³ aos produtos/serviços, são imputados às atividades.

Pinto e Santos (2005) definem o custeio baseado nas atividades como um sistema que permite repartir os gastos indiretos aos produtos/serviços, às atividades onde ocorrem, de modo que possibilite medir o custo dos recursos usados pelas atividades.

Nakagawa (1995), citado por Wernke, (2005:39) menciona que “os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”. Ainda referindo o mesmo autor, o custeio baseado nas atividades tem como objetivo avaliar as atividades mais importantes da organização, através da identificação do consumo dos recursos, análise, planeamento e uso eficiente e eficaz dos recursos utilizados pela organização, com a finalidade de otimizar os resultados.

Segundo Teixeira (2009) o modelo CBA desenvolve-se em duas fases, na primeira, os recursos são atribuídos às atividades em função do consumo que estas

¹¹ Sistema de custeio é um “conjunto de métodos e técnicas utilizadas por uma organização com vista a imputar ao produto ou ao serviço, todos os custos a ele relacionados” (Coelho, 2011:11).

¹² Os custos indiretos são aqueles que não estão ligados diretamente ao fabrico de um produto/serviço. Ex. Renda do edifício.

¹³ Os custos diretos são aqueles que estão ligados diretamente ao fabrico de um produto/ serviço, ou seja são custos que facilmente conseguem ser identificados. Como exemplo a mão-de-obra direta, matéria-prima se fazer referência a uma indústria, se o caso de uma escola, o ordenado do pessoal administrativo, professores e diretores.

fazem dos recursos; na segunda, os custos das atividades são atribuídos aos produtos ou serviços, através de indutores de custo.

Citando Silva (2013), o CBA em relação aos sistemas de custeio tradicionais, reflete de forma mais credíveis os fundamentos económicos da produção, principalmente nas organizações que têm grandes quantidades de custos indiretos e uma gama diversificada de produtos, processos e clientes.

Citando Jordan, Neves e Rodrigues (2011:169) e Teixeira e Pardal (2005:2) o principal objetivo do CBA é “demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as atividades de apoio nomeadamente, o design, conservação e manutenção, planeamento e controlo de qualidade, compras, armazenagem e movimentação, vendas e distribuição, serviços administrativos, de forma a determinar em que medida é que os produtos ou clientes consomem os recursos associados a essas atividades”.

Munaretto e Diedrich (2007:75) referem que a aplicação deste sistema de custeio implica o conhecimento do processo produtivo da instituição e percorrer as seguintes etapas:

- 1- “Identificar as atividades mais importantes;
- 2- Atribuir os custos consumidos pelas atividades;
- 3- Identificar e selecionar os geradores de custos;
- 4- Atribuir os custos às atividades;
- 5- Atribuir os custos das atividades aos produtos”.

Silva e Costa(2008) e Andrade, Baptista e Sousa (2014) afirmam que o objetivo do CBA é reduzir as distorções provocadas pela imputação arbitrária e subjetiva dos custos indiretos pelos métodos tradicionais, apurando custos unitários ou totais de maneira precisa e eficiente, de forma a não fornecer informações e resultados distorcidos.

Teixeira (1998:82) afirma que o CBA é um instrumento de suporte à decisão, e contribui para a melhoria contínua do desempenho duma organização dado que:

- “Permite melhorar a gestão e identificar os geradores de custos, e não apenas as suas consequências, possibilitando a eliminação de custos;

- Proporciona a simplificação e eficiência das atividades, visto que estas se caracterizam por estar muito próximas dos executantes e são representativas dos objetivos que a organização se propôs realizar;
- Melhora o desempenho das atividades de valor acrescentado e elimina desperdícios nas que não acrescentam valor;
- Melhora a avaliação dos produtos ou de outros segmentos de análise;
- Proporciona a análise causa-efeito entre os objetivos estratégicos e o que realmente a organização está a fazer;
- Permitindo ao gestor identificar e gerir as causas que originam os custos dado que a identificação das atividades, se efetua de acordo com a realidade e as necessidades organizacionais”.

Canha (2007) refere que o método CBA não é um método que permite apenas calcular o custo de produção, é também um método de controlo de gestão que fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da organização. Silva (2013:24) salienta que o modelo ABC como um sistema de custeio é mais relevante em relação aos sistemas de custeio tradicionais, pela forma como os recursos são consumidos pelos objetos de custos.

Os sistemas tradicionais de apuramento de custo, ao utilizarem bases de repartição para atribuírem os custos indiretos aos produtos/serviços, podem conduzir a custos dos produtos bastante distantes da realidade, enquanto o CBA relaciona todos os custos com as atividades onde são consumidos os recursos e por isso, todos os custos são diretos às atividades.

2.2.3.2- Vantagens e desvantagens da utilização do Custeio Baseado nas Atividades

Uma das vantagens da utilização do método CBA é a apresentação de informações que apoiam a tomada de decisão do gestor (Megliorini 2001, citado por Andrade, Batista e Sousa, 2014:5). O mesmo autor afirma que este método permite aos gestores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisão, admitindo que este modelo de apuramento de custos, parte do princípio de que para além de informar sobre os custos, também permite que os administre. De seguida, no Quadro 4, apresentamos uma síntese das vantagens e desvantagens do modelo CBA.

Quadro 4: Vantagens e desvantagens do CBA

Vantagens	Desvantagens
Melhora significativamente a base de informações para tomada de decisões;	Exige um elevado nível de controlo interno;
Adapta-se facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de identificação dos custos diretamente a cada serviço;	Gastos mais elevados na implementação, face a um modelo tradicional de apuramento de custos;
Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;	Necessidade de revisão constante;
Atende aos princípios fundamentais de contabilidade;	Alguma dificuldade na integração das informações entre atividades e departamentos;
Identifica de forma mais transparente onde estão a ser consumidos os recursos;	Falta de pessoal qualificado e experiente para implementação e acompanhamento do modelo;
Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;	Necessidade de formulação de procedimentos padrões,
Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não acrescentam valor ao produto/serviço.	Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

Fonte: Adaptado de Júnior (2011:6)

Machado (2008) refere que este método deve ser encarado por toda a organização como um sistema de gestão e não como um sistema contabilístico. O mesmo autor afirma ainda que o modelo CBA tem de ser percebido por toda a empresa como uma ferramenta de gestão de custos e não como ferramenta contabilística.

Silva e Costa (2008) afirmam que o método ABC é o mais utilizado nas técnicas da contabilidade de gestão, no Setor Público, principalmente na área da saúde e ainda que, nos últimos anos, tem havido uma grande preocupação com a medida de desempenho e com o desenvolvimento de indicadores de gestão. E é nessa sequência

que se irá apresentar, no ponto seguinte, como é que a informação contabilística contribui para o cálculo de indicadores de gestão.

De seguida será apresentada uma caracterização sobre os indicadores e a informação contabilística.

2.2.4 – Os indicadores e a informação contabilística

O critério de eficiência, eficácia e economia na gestão pública, é uma necessidade e uma imposição legal. Está em causa a forma de como são geridos os dinheiros públicos e com isso, a necessidade de transparência na prestação de contas das entidades contabilísticas. Genericamente, e na administração pública em particular, a avaliação do desempenho organizacional está associada à informação contabilística e à possibilidade que essa informação tem de permitir a avaliação da eficiência, eficácia e economia, através do cálculo de indicadores. Para Rodrigues (2007) a utilização de indicadores de desempenho organizacional implica duas fases:

- ✓ A adopção de indicadores, o que significa a sua aceitação para medir os objetivos definidos e que devem ser estabelecidos e concebidos envolvendo toda a organização;
- ✓ A implementação que é avaliada através do aproveitamento da informação obtida dos indicadores de desempenho calculados.

O autor refere ainda vários fatores que estão na base da adoção e implementação de indicadores tais como: recursos, informação, orientação por objetivos, imposição legal, pessoal interno, sindicatos e grupos de pressão e mudanças da cultura organizacional.

No entendimento de Carvalho *et al.* (2008:26) a prestação de contas do sistema contabilístico do setor público, tem finalidade de fornecer a informação oportuna e fiável de modo que:

- ✓ Execute o controlo financeiro;
- ✓ Verifique a legalidade;
- ✓ Analise a eficácia, a eficiência, e a economia das decisões.

O POC-Educação prevê que a informação da contabilidade analítica deve permitir o cálculo de indicadores para apresentar no relatório de gestão, ainda que não defina quais

os indicadores que devem ser calculados e divulgados. Assim, a escolha dos indicadores mais adequados, é da responsabilidade da instituição (Cravo *et al.*, 2002).

No entanto, a informação contabilística não deve apenas permitir o cálculo de indicadores para serem divulgados externamente. É fundamental, para apoiar os diferentes níveis de gestão, ter indicadores que permitam apoiar as decisões. Para que a sua divulgação seja, adequada, atempada e simples de utilizar, é fundamental que se faça uma seleção dos indicadores a divulgar e dos elementos de referência com que devem ser comparados. Jordan, Neves e Rodrigues (2002:229) referem que, um documento que cumpre estes requisitos é o *tableau de bord*, por ser um instrumento de informação rápida com a finalidade de apresentar informação atempada (curto prazo) e adequada.

De acordo com os mesmos autores este documento tem na base da sua concepção a compreensão e cumprimento de várias características, tais como:

- ✓ Ser muito rápido;
- ✓ Conter dados históricos e previsionais, ainda que alguns sejam por estimativa;
- ✓ Conter indicadores diversificados;
- ✓ Ser sintético, mas com possibilidade de desagregação;
- ✓ Ser frequente, se possível e necessário permanente.

Outro documento citado por vários autores, que de alguma forma também responde a este tipo de necessidades da gestão, é o *Balanced Scorecard*, todavia, a sua conceção e desenvolvimento é mais complexo e está intimamente ligado à visão estratégica da organização permitindo acompanhar o desempenho organizacional em quatro perspetivas, clientes, processos, financeira e de aprendizagem e crescimento Ulyssea *et al.*(2013).

A seguir, serão apresentados alguns estudos que contribuíram para o desenvolvimento deste estudo.

2.3-Estudos Efetuados

Este capítulo pretende evidenciar alguns estudos relacionados a temática em desenvolvimento, os quais tiveram várias abordagens e por isso contribuíram decisivamente para o desenvolvimento de algumas das temáticas abordadas na Dissertação:

Quadro 5: Estudos Efetuados

Autor/Título	Objetivo	Metodologia	Conclusão
Laffin (2010): Leitura: Processo metodológico no ensino superior de contabilidade	Identificar as formas de utilização da leitura como processo metodológico no ensino de contabilidade.	Pesquisa bibliográfica e levantamento de dados	A dimensão do trabalho pedagógico que se manifesta através da apropriação dos saberes docentes e das práticas de leitura em contabilidade é caracterizada pela imprescindível presença do professor como mediador na apropriação do saber para novas aprendizagens.
Martins (2005): A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior	Saber por um lado, se as instituições de ensino superior em Portugal estão a implementar o sistema de contabilidade analítica, de acordo com o POC-Educação e outro, identificar as dificuldades sentidas aquando da sua implementação.	Para a realização do estudo foi feita um estudo de caso, no qual realizou-se um inquérito às instituições do ensino superior.	A implementação da contabilidade analítica de acordo com o previsto no POC-Educação encontra-se numa fase inicial havendo ainda um longo caminho a percorrer devendo na opinião do autor, serem criadas condições tanto ao nível dos recursos humanos como materiais, bem como existir um maior empenho por parte das autoridades competentes elaborando procedimentos que possam servir de guia a todas as instituições.
Marques (2008): Novos desafios na	Saber qual o papel da contabilidade analítica	Técnica da revisão da literatura e um estudo	Constatou-se que a contabilidade analítica é

gestão universitária em Portugal: o papel da contabilidade analítica.	no sistema público de ensino superior e aferir do seu contributo para o estabelecimento de indicadores de gestão nas instituições públicas de ensino superior.	de caso.	uma poderosa ferramenta de gestão, pois permite conhecer a relação entre os custos e proveitos. A nível do sistema de ensino superior em geral, o desenvolvimento de um sistema desta natureza possibilita a comparação de resultados, tanto entre as diversas instituições como em diferentes períodos.
Machado (2008): taxas de utilização do custeio baseado nas atividades: revisão de estudos empíricos.	Revisão de estudos que refiram as taxas de utilização do custeio baseado nas atividades.	Revisão de literatura, foram revistos artigos publicados entre 1994 e 2007, em vários países.	Verificou que as taxas de utilização do custeio baseado nas atividades divergem muito de uns países para outros. Verificou ainda a existência de um paradoxo entre as vantagens que a teoria associa à utilização do método e as baixas taxas de utilização nos estudos realizados.
Carvalho <i>et al.</i> (2008): O sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses: Estudo Empírico	Conhecer o estado de desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custo (SCC), nos municípios portugueses, bem como a informação obtida e as principais barreiras na implementação do sistema.	Foi aplicado um questionário a todos os municípios portugueses de modo a avaliar o estado de desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos	Verificou que a adopção do SCC é ainda recente evidenciando-se algum atraso na implementação.

<p>Gomes (2004): Viabilidade da implementação do custeio baseado nas atividades (CBA) nos diversos setores de atividade</p>	<p>Questionar se o CBA é viável em todas as empresas do setor da indústria, como também nas empresas pertencentes ao setor dos serviços e do comércio.</p>	<p>Revisão da literatura.</p>	<p>O CBA é um método que se baseia nas atividades para efetuar a distribuição de custos. Para que seja implementado numa empresa, de acordo com as conclusões deste estudo, têm de se verificar várias condições, tais como: gastos gerais de fabrico elevados, grande diversidade nos produtos /serviços e clientes, etc.. No setor da indústria, o CBA surge devido à necessidade de aplicar novas técnicas para o apuramento do custo do produto (mais adequado), mas, segundo o autor, não se pode afirmar que é viável em todas as empresas deste sector onde existe uma diversidade de atividade económicas.</p>
<p>Canha (2007): O método ABC como fator de competitividade da empresa</p>	<p>Determinar a fonte dos custos e utilizar o método ABC como ferramenta de antecipação no controlo de gestão, contribuindo para a melhoria contínua das atividades da empresa aumentando a sua competitividade.</p>	<p>Revisão da literatura.</p>	<p>Após a revisão da literatura, o ABC mostrou-se uma ferramenta da contabilidade de gestão que permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos das atividades de modo a efetuar a gestão dos custos.</p>

<p>Silva (2013): A implementação do modelo Activity-Based Costing numa instituição de ensino superior: o caso do Instituto Politécnico de Leiria</p>	<p>Consiste na conceção e na exemplificação prática de um modelo ABC, de modo a avaliar a viabilidade de aplicação do modelo ao IPL</p>	<p>Revisão da literatura e estudo de caso</p>	<p>O estudo demonstra a viabilidade de aplicação do modelo ABC à Direção de Serviços Informáticos do IPL, podendo o mesmo, ser aplicado noutros serviços do instituto com características semelhantes. Todavia, o autor refere que não é possível afirmar que exista vantagem na aplicação da metodologia ABC a toda a organização, visto existirem departamentos que, pela sua natureza, dificilmente retirarão benefícios dessa implementação</p>
<p>Voese (2007): Contabilidade por atividades nos processos da gestão académica nas Instituições de Educação Superior Privadas</p>	<p>Este trabalho visa apresentar a aplicação da contabilidade por atividades nos processos de gestão académica, visando à melhoria da <i>performance</i> das Instituições de Educação Superior (IESs) privadas.</p>	<p>Revisão da literatura</p>	<p>Propôs-se a aplicação da contabilidade por atividades na gestão académica, de modo a que a instituição identifique de forma mais eficaz a utilização dos recursos em cada processo académico e disponibilizar ainda informações ao gestor para melhorar o aproveitamento destes recursos no sentido de tornas IESs mais competitivas.</p>

Teixeira (2009):A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais	Conhecer o nível de implementação do POC-Educação nas instituições de Ensino Superior Público e aferir até que ponto a informação contabilística, para além de cumprir os requisitos legais apoia a gestão da instituição e permite o cálculo de indicadores de gestão. Aferir se esses indicadores são divulgados internamente num <i>tableau de bord</i> ou divulgados externamente no relatório de gestão	Procedeu à revisão da literatura, analisou um inquérito efetuado a todas as instituições do ensino superior público em Portugal e efetuou também um estudo de caso.	Verificou que: dos sistemas contabilísticos obrigatórios pelo POC-Educação, a contabilidade analítica é o menos implementado; que as IES calculam em média 13 indicadores mas que não há coincidência entre os mais calculados e os considerados mais importantes para apoiar a gestão e avaliar a eficiência, a eficácia e a economia; É possível através da digrafia, apoiada num plano de contas da classe 9, para além de apoiar a gestão da IES, cumprir os requisitos legais do POC-Educação no que se refere à prestação de contas na contabilidade analítica
---	--	---	--

Fonte: Elaboração própria

3 - Metodologia

Neste capítulo serão apresentadas as etapas que devem ser seguidas na investigação de um fenómeno. A metodologia é o caminho ou processo pelo qual se visa atingir um determinado conhecimento. Para Vilelas (2009) a metodologia é o meio de se referenciar as fases e os procedimentos que se seguem numa determinada investigação.

3.1 – Método de investigação

Como foi referido na revisão bibliográfica efetuada, o POC-Educação obriga, desde o ano 2000, nas Instituições de Ensino Superior Público (IESP), à implementação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica. Ou seja, já passaram mais de 14 anos sobre a publicação

deste plano setorial que à semelhança do POCP, previa que a articulação destes sistemas contabilísticos se cumprisse por um lado a obrigatoriedade legal e por outro, se obtivesse informação para apoiar a gestão que por sua vez, devia ser feita com critérios de eficiência, eficácia e economia. E foi na sequência desta realidade que surgiu a nossa questão de investigação e que é: Será que as Instituições de Ensino Superior Público, para além de cumprirem os requisitos legais relativamente aos sistemas contabilísticos, também utilizam a informação contabilística para apoiar a gestão?

Assim, com base na revisão de literatura efetuada e no sentido de responder à questão de investigação formulada, foram definidas quatro hipóteses que se pretendem testar através do estudo de caso efetuado no Instituto Politécnico de Setúbal. As hipóteses definidas são as seguintes:

H1- As IESP cumprem os requisitos legais relativamente à informação contabilística e por isso, tem implementado os três sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação;

H2- As IESP elaboram a prestação de contas de acordo com o previsto no POC-Educação;

H3- Os dirigentes das IESP utilizam a informação contabilística na gestão da Instituição quer através da informação obtida diretamente dos mapas obrigatórios de cada sistema contabilístico, quer através da elaboração de indicadores;

H4- Os indicadores calculados a partir da informação contabilística, são considerados importantes para a gestão da instituição e são divulgados no Relatório de Gestão e periodicamente aos órgãos da gestão, num documento estruturado, tal como um *tableau de bord*.

De modo a testar as hipóteses foi elaborado um inquérito¹⁴ o qual foi entregue ao Senhor Presidente do Instituto Politécnico Setúbal, instituição onde foi efetuado o estudo de caso.

Assim, a abordagem deste trabalho é de carácter qualitativo. Para Vilelas (2009) o método de investigação qualitativa tem como objetivo identificar, explorar, interpretar e descrever fenómenos de modo a compreender a sua realidade.

¹⁴ Inquérito adaptado da tese de doutoramento de Teixeira (2009).

3.2 – Métodos e Técnica de recolha

Quanto aos procedimentos técnicos refere-se que o mesmo se fundamentou na pesquisa bibliográfica e no estudo de caso. Segundo Vilelas (2009) a pesquisa bibliográfica é efetuada a partir de material já publicado, tal como livros, artigos, internet e diversas publicações. De acordo Gil (2010), a pesquisa bibliográfica é fundamental na medida em que permite ao investigador a cobertura de uma gama de fenómenos muito mais ampla do que poderia pesquisar diretamente. Para Yin (2003 citado por Fortin, Cotê e Fillion, 2009:241), o estudo de caso é o mais apropriado quando se dispõe de poucos dados sobre o conhecimento ou o fenómeno considerado. Ainda Vilelas (2009) sobre o estudo de caso, refere que se baseia na narração ou descrição de fenómeno, onde as hipóteses definidas estão direcionadas para a compreensão do caso em estudo.

Deste modo foi elaborado um inquérito (Apêndice 1) composto por 4 pontos. O primeiro visa a caracterização da IESP. O segundo, destina-se à caracterização do serviço financeiro e da contabilidade, relativamente ao nº de funcionários, habilitações literárias e formação dos recursos humanos, dessa IESP. No terceiro ponto pretende-se conhecer o grau de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação e o quarto ponto, refere-se aos indicadores e a informação contabilística, no sentido de se aferir se a IESP calcula indicadores a partir da informação contabilística, bem como, se atribui importância, aos referidos indicadores, para apoiar a gestão.

3.3 – Limitações

Após a escolha do procedimento técnico para levar a cabo a investigação, encontramos várias limitações no estudo efetuado, destacando-se, de acordo com Vilelas (2009), os resultados não poderem ser generalizados e os dados poderem ser facilmente distorcidos pelo pesquisador e enviesados pelo respondente do inquérito.

4 – Análise e discussão dos dados obtidos

Na sequência da revisão de literatura efetuada, desenvolveu-se, no sentido de responder à questão de investigação, um estudo de caso no Instituto Politécnico de Setúbal (IPS), para o qual se elaborou um inquérito¹⁵ dirigido ao Presidente do IPS, com o intuito de saber se, relativamente ao normativo contabilístico aplicável no setor da educação, a instituição, para além de cumprir os requisitos legais, utiliza a informação contabilística para apoiar a gestão, bem como, conhecer a importância atribuída aos indicadores possíveis de calcular, com base nessa informação.

4.1 – Enquadramento do Instituto Politécnico de Setúbal

Inserido no subsistema politécnico, o Instituto Politécnico de Setúbal foi criado em 14 de Outubro de 1979 pelo Decreto-Lei n.º 513-T/79, de 26 de Dezembro e começou a sua atividade em 20 de Abril de 1981, inicialmente com duas Escolas de Ensino Superior, a de Tecnologia de Setúbal e a da Educação.

Atualmente o IPS é constituído por cinco escolas superiores nomeadamente:

- ✓ Escola Superior de Tecnologia de Setúbal (EST Setúbal)
- ✓ Escola Superior de Educação (ESE)
- ✓ Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE)
- ✓ Escola Superior de Tecnologia do Barreiro (EST Barreiro)
- ✓ Escola Superior de Saúde (ESS)

As atividades das cinco Escolas Superiores são coordenadas pelos Serviços Centrais, existindo ainda uma sexta unidade organizacional, orientada para o apoio aos estudantes, que é o Serviço de Ação Social (SAS). Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/93, de 22 de Abril, o SAS, destina-se a apoiar os estudantes e é o serviço responsável pelo alojamento, alimentação, apoio psicológico e atividades desportivas e recreativas.

4.1.1 – Missão do IPS

“O Instituto Politécnico de Setúbal, como Instituição de Ensino Superior, procura, de forma permanente e em articulação com os parceiros sociais, contribuir para a valorização e desenvolvimento da sociedade em geral e da região de Setúbal, em particular, através de atividades de formação terciária, de investigação e de prestação de

¹⁵ Adaptado do inquérito da tese de doutoramento de Teixeira (2009).

serviços, que concorram para a criação, desenvolvimento, difusão e transferência de conhecimento e para a promoção da ciência e da cultura” (Portal do IPS).

4.1.2 – Valores

O IPS tem como valores, a “Equidade, integridade e responsabilidade – O IPS defende os princípios do respeito pela pessoa, da justiça social, da igualdade de oportunidades, da proteção da diversidade cultural, do rigor e honestidade cultural, da transparência e assunção de responsabilidades. Competência, qualidade e excelência – Toda a comunidade do IPS assume um compromisso com os mais elevados padrões de qualidade intelectuais e éticos, no ensino e na aprendizagem, na formação e na investigação, bem como na prestação de serviços e na conduta em todas as atividades com particular relevância no desenvolvimento e impacto positivo na vida dos estudantes” (Portal do IPS).

4.2 – Recolha e tratamento de dados

O inquérito, que suporta o desenvolvimento deste estudo e se apresenta no apêndice 1, foi apresentado ao Sr. Presidente do IPS e estrutura-se em quatro pontos. O primeiro diz respeito à caracterização da instituição, nomeadamente, as suas escolas, os respetivos anos de fundação e anos de atividade, os cursos lecionados, o número de alunos inscritos por escola relativamente ao ano letivo 2013/2014 e ainda, o número de docentes e funcionários. No segundo ponto, pretende-se a caracterização do serviço financeiro e da contabilidade, relativamente número de funcionários, suas habilitações académicas e a formação contínua efetuada. No ponto seguinte, pretende-se conhecer o grau de implementação dos sistemas contabilísticos e a importância atribuída à informação obtida nos mapas de prestação de contas para apoiar a gestão. No quarto ponto pretende-se saber se a instituição calcula indicadores com base na informação contabilística, ao nível da Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Analítica, bem como a importância atribuída a esses indicadores para apoiar a gestão. De seguida serão apresentados os resultados obtidos.

Tabela 1: Caracterização da Instituição

Escolas	Ano de fundação	Anos de atividade
EST – Escola Superior de Tecnologia	1979	35
ESE – Escola Superior de Educação	1985	29
ESCE – Escola Superior de Ciências Empresariais	1994	20
EST-B – Escola Superior de Tecnologia do Barreiro	1999	15
ESS – Escola Superior de Saúde	2000	16

Fonte: Dados da pesquisa

Relativamente à caracterização da instituição, o Instituto Politécnico de Setúbal foi fundado em 1979, atualmente é constituído por cinco escolas, sendo a mais nova a Escola Superior de Tecnologia do Barreiro com 15 anos de atividade e a mais antiga a Escola Superior de Tecnologia de Setúbal, com 35 anos de atividades.

**Tabela 2: Números de cursos lecionados por Escolas do IPS no ano letivo
2013/2014**

	EST	ESSE	ESCE	EST-B	ESS	Total
Licenciatura	7	7	8	6	3	31
Mestrados	5	5	5	2	4	21
Pós-graduações	1	0	1	0	1	3
CET's	11	0	0	2	0	13
Outros	0	0	0	0	0	0
Total	24	12	14	10	8	68

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os dados da tabela nº2 acima apresentada, no ano letivo de 2013/2014 o IPS ofereceu 31 cursos de licenciatura os quais representam 45,6% da oferta formativa, 21 cursos de mestrado representando 30,9% dos Cursos oferecidos, 3 cursos de pós-graduações (4,4% do total dos Cursos oferecidos) e 13 Cursos de Especialização Tecnológicos (CET's) que representam 19,1% do total da oferta formativa, num total de 68 Cursos.

A Escola que tem uma oferta formativa maior é a EST com 24 cursos dos quais 45,8% são CET's. A ESCE tem a maior oferta formativa ao nível das licenciaturas, com 8 Cursos a funcionar representando 25,8% do total das licenciaturas do IPS e 57,1% da oferta formativa da Escola. As escolas da EST de Setúbal, a ESE e ESCE oferecem o mesmo número de mestrados (cinco) representando o seu total (15), 22% do total da oferta formativa.

Em 2013/2014 estavam inscritos 4435 alunos nos Cursos de Licenciatura, sendo a ESCE, a Escola com maior número de Estudantes inscritos (1888) representando 34,5% dos Estudantes inscritos. Na Licenciatura, esta Escola apresenta também o maior número de Estudantes (1659) sendo o seu peso de 37,4% dos estudantes inscritos nesse grau. É também esta Escola que apresenta o maior número de Estudantes inscritos em Mestrado (cerca de 38%), atingindo os 223 mestrados, num total de 587. Nos Cursos de Pós-graduação estão inscritos 56 Estudantes, o que corresponde a cerca de 1% dos Estudantes inscritos nas Escolas do IPS. A ESE e a EST-B não têm Estudantes inscritos em Pós-graduações. Quanto aos CET's, os 399 Estudantes inscritos correspondem a 7,3% dos Estudantes do IPS, ainda que, os Estudantes destes Cursos nas Escolas onde são lecionados, a EST e a EST-B, correspondam respetivamente a, 19,2% e 12,4%, do total dos Estudantes de cada uma das Escolas.

Tabela 3: Números de Estudantes inscritos (EI), por Escola do IPS, no ano letivo 2013/2014

	EST	ESSE	ESCE	EST-B	ESS	Total	%
Licenciatura	1309	597	1659	383	487	4435	81,0%
Mestrados	89	138	223	54	83	587	10,7%
Pós-graduações	20	0	6	0	30	56	1,0%
CET's	337	0	0	62	0	399	7,3%
Total	1755	735	1888	499	600	5477	100%
%	32,0%	13,4%	34,5%	9,1%	11,0%	100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao número de Docentes do IPS a tempo integral, no ano letivo 2013/2014, obteve-se a seguinte informação:

Tabela 4: Número de Docentes a tempo integral (DTI), por Escola, no ano letivo 2013/2014

EST	ESSE	ESCE	EST-B	ESS	Total
139	56	70	27	42	334
41,6%	16,7%	20,9%	8,1%	12,6%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Ou seja, no ano letivo 2013/2014 o IPS no quadro de pessoal Docente a tempo integral, apresentava 334 docentes, distribuídos por Escolas da seguinte forma: 41,6% para EST, 16,8% para a ESE, 20,9%, para a EST-B 8,1% e para a ESS 12,6%. A EST

apresenta maior número de docente a tempo integral com 139 docentes, sendo a EST-B a Escola que apresenta o menor número de docentes a tempo integral.

Tabela 5: Análise comparativa do nº de Estudantes por Docente a tempo integral (DTI), por Escola, no ano letivo 2013/2014

	EST	ESSE	ESCE	EST-B	ESS
Nº Estudantes	1755	735	1888	499	600
Nº de DTI	139	56	70	27	42
Nº Estudantes por DTI	12,63	13,13	26,97	18,48	14,29

Fonte: Dados da pesquisa

Desta tabela nº 5 constatamos que há uma grande especificidade por Escola, sendo que, os valores obtidos, neste rácio, mesmo ao nível das Escolas de Tecnologias, não são próximos.

Tabela 6: Número de funcionários não docentes (FND) por Escola e Serviços Centrais do IPS no ano letivo 2013/2014

Serv. Centrais	EST	ESSE	ESCE	EST-B	ESS	Total
85	26	17	13	12	9	162
52,4%	16,0%	10,5%	8,0%	7,4%	10,6%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

O IPS tem no total 162 Funcionários não Docentes distribuídos por Escolas e Serviços Centrais. Como se pode constatar na tabela nº 6, 85 fazem parte dos Serviços Centrais (o que corresponde a 52,4% do total) e os restantes, estão integrados nas Escolas, sendo que 26 estão na EST, 17 na ESE, 13 na ESCE, 12 na EST-B e 9 na ESS.

Ou seja, cruzando, por Escola, a informação do número de Estudantes com o número de Docentes a tempo integral e com o número de Funcionários não Docentes, verificamos que, (Tabela 7), a Escola que tem maior número de Estudantes inscritos (a ESCE com 34,5%), não é a Escola que tem maior percentagem de número de Docentes a tempo integral e de número de Funcionários não Docentes. Constata-se que a esse nível, a EST, tem aproximadamente o dobro dos Docentes da ESCE e exatamente o dobro dos Funcionários não Docentes da mesma Escola.

Tabela 7: Comparação percentual, por Escola, do nº de, Estudantes inscritos, Docentes a tempo integral e Funcionários não Docentes no ano letivo 2013/2014

	Nº EI	Nº DTI	Nº FND
EST	32,0%	41,6%	16,0%
ESSE	13,4%	16,7%	10,5%
ESCE	34,5%	21,0%	8,0%
EST-B	9,1%	8,1%	7,4%
ESS	11,0%	12,6%	10,6%
Serv. Centrais			52,4%
Total	100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

De seguida, iremos apresentar a caracterização do Serviço Financeiro e da Contabilidade que corresponde ao segundo ponto do nosso inquérito.

Quando questionámos o número de Funcionários do Serviço Financeiro foi-nos referido que são 16, dos quais, 5 estão afetos especificamente à Contabilidade.

No que se refere às habilitações literárias dos funcionários do Serviço Financeiro que estão afetos especificamente à Contabilidade, obteve-se a informação constante na tabela que se apresenta de seguida:

Tabela 8: Habilitações literárias dos funcionários do serviço financeiro que estão afetos especificamente à contabilidade

	Até 9ºano	De 10º ano a 12º ano	Licenciatura	Mestrado	Pós-graduação
Nº de funcionários		2	1	1	1

Fonte: Dados da pesquisa

Observando-se as respostas obtidas, verifica-se que, a maioria dos Funcionários da Contabilidade tem formação superior, havendo dois funcionários com habilitações ao nível do 10º a 12º ano de escolaridade.

Por outro lado, quando questionados sobre o número de anos em que esses Funcionários desempenham funções especificamente na Contabilidade, foi-nos afirmado que todos eles já o faziam há mais de 10 anos, conforma se pode observar na tabela seguinte:

Tabela 9: Número de anos que os funcionários desempenham funções no Serviço Financeiro especificamente na Contabilidade

	Até 2 anos	De 2 a 5 anos	De 5 a 10 anos	Mais de 10 anos
Nº de funcionários				5

Fonte: Dados da pesquisa

Continuando a caracterização do serviço financeiro foi-nos referido que os funcionários afetos à Contabilidade fazem anualmente formação continua nos sistemas contabilísticos impostos pelo POC-Educação especificamente na contabilidade orçamental e patrimonial. Nenhuma das formações efetuadas são oferecidas pelas Escolas do IPS, ainda que tenha sido afirmado que as Escolas deveriam oferecer essa formação. Há ainda outras temáticas que são objeto de formação pelos funcionários afetos à Contabilidade nomeadamente a Formação em *Microsoft Office*, especificamente o *Excel e o Word* avançado.

Terminada a caracterização do Serviço Financeiro e da Contabilidade no ponto 3 pretendia-se conhecer o grau de implementação dos sistemas contabilísticos do POC-Educação. Quando questionávamos sobre o nível de implementação dos sistemas contabilísticos previstos nesse plano setorial, obteve-se a seguinte informação:

Tabela 10: Nível de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação

Sistema Contabilístico	Totalmente implementado %	Ano de conclusão	Parcialmente implementado %	Ano previsão da conclusão	Não Implementado	Ano de previsão para iniciar
Orçamental	100					
Patrimonial	100	2002				
Analítica					X	

Fonte: Dados da pesquisa

Ou seja, dos 3 sistemas contabilísticos obrigatórios pelo POC- Educação verifica-se que a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial estão totalmente implementadas, enquanto a Contabilidade Analítica, não está implementada, nem tem ano de previsão para iniciar a sua implementação.

Na questão seguinte, caso existisse algum sistema contabilístico por implementar, era pedido para identificar, hierarquizando as dificuldades, impedimentos ou falta de motivações, para a não implementação do sistema contabilístico. De seguida apresentamos as duas que foram identificadas de acordo com o grau de importância atribuído:

1ª - A falta de adequação dos programas informáticos disponíveis na instituição;

2ª - Dificuldade na organização da informação contabilística existente para uma aplicação adequada ao previsto no POC-Educação.

Todas as outras dificuldades, impedimentos ou falta de motivações apresentadas, não foram referidas nem selecionadas.

Quando questionámos se são calculados os custos por Atividades Auxiliares ou Principais, estruturadas de acordo com o previsto no POC-Educação, (Ensino, Investigação, Prestação de Serviços e Outras Atividades principais), verificamos através das respostas obtidas, que não são calculados os custos das atividades, tal como não identificam os custos diretos e indiretos de cada atividade, nem utilizam nenhuma base para repartir os custos indiretos.

Na pergunta seguinte, onde se apresentou os mapas de prestação de contas previstos no POC-Educação, foi solicitado que referissem se os elaboravam ou não e que, numa escala de 1 (nada) a 5 (muito), fosse atribuído o grau de importância à informação neles disponibilizada para apoiar a gestão da instituição. Obtiveram-se, relativamente à Contabilidade Orçamental e Patrimonial, as respostas que apresentamos na tabela 11.

Sintetizando, dos mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação relativamente à Contabilidade Orçamental e Patrimonial apenas não são elaborados dois, por não serem aplicáveis. Dos mapas apresentados, há dois, que embora elaborados, não são considerados importantes para apoiar a gestão (caso das Alterações Orçamentais da Despesa e da Receita) e há seis que foram considerados muito importantes para apoiar a gestão (são eles o Controlo Orçamental da Despesa e da Receita, os Fluxos de Caixa, a Situação dos Contratos, o Balanço e a Demonstração dos Resultados por Natureza). Todos os outros mapas de prestação de contas relativos à Contabilidade Orçamental e Patrimonial apresentam, na importância atribuída para apoiar a gestão, a opção três (suficiente), como podemos verificar na tabela abaixo.

**Tabela 11: Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação
relativamente à Contabilidade Orçamental e Patrimonial**

Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação	Elabora Sim (S) ou Não (N)	Não Aplicável	Importância atribuída para apoiar a gestão				
			Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade: Orçamental e Patrimonial							
Controlo Orçamental da Despesa	S						X
Controlo Orçamental da Receita	S						X
Fluxos de caixa	S						X
Alterações Orçamentais Despesa	S		X				
Alterações Orçamentais Receita	S		X				
Situação dos contratos	S						X
Formas de adjudicação	S				X		
Execução de programas e projetos de investimento	S				X		
Transferências correntes – Despesa	S				X		
Subsídios concedidos	S				X		
Transferências correntes – Receitas	S				X		
Transferências de capital – Receitas	S				X		
Subsídios obtidos	S				X		
Ativos de rendimento fixo	S				X		
Ativos de rendimento variável	S				X		
Situação e evolução da dívida e juros	S				X		
Balanço	S						X
Demonstração dos Resultados por natureza	S						X
Situação Financeira	N	X					
Descontos e retenções	S				X		
Entrega de Descontos e Retenções	S				X		
Desenvolvimento das despesas com pessoal	S				X		
Amortizações e Provisões	S				X		
Reavaliações	S				X		
Avais e garantias	N	X			X		
Provisões acumuladas	S				X		
Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	S				X		
Demonstração da variação da produção							
Demonstração dos resultados financeiros	S				X		

Demonstração dos resultados extraordinários	S				X		
---	---	--	--	--	---	--	--

Fonte: Dados da pesquisa

Na continuação da informação solicitada no inquérito, na mesma tabela, relativamente aos Documentos de prestação de Contas da Contabilidade Analítica, salienta-se que, de acordo com a resposta obtida, o IPS não elabora nenhum mapa obrigatório da Contabilidade Analítica e também não lhes atribui nenhum grau de importância pelo que, na tabela 12, apenas apresentamos os Mapas Previstos e apresentados no inquérito.

Tabela 12: Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação para a Contabilidade Analítica

A11 – Atividades ou serviços de apoio.....
A12 – Repartição pelas atividades finais dos custos diretos das atividades internas de apoio
A21 – Ensino – (Custos diretos, comuns e indiretos)
A22 – Ensino – (Custos totais do exercício económico)
A23 – Ensino – (Custos totais de atividades concluídas)
A24 – Ensino – (Resultados de atividades concluídas)
A25 – Ensino – (Custos totais de atividades não concluídas)
A31 – Investigação – (Custos diretos, comuns e indiretos)
A32 – Investigação – (Custos totais do exercício económico)
A33 – Investigação – (Custos totais de atividades concluídas)
A34 – Investigação – (Resultados de atividades concluídas)
A35 – Investigação – (Custos totais de atividades não concluídas)
A41 – Atividades de Apoio aos Utentes – (Custos diretos, comuns e indiretos)
A42 – Atividades de Apoio aos Utentes – (Custos totais do exercício económico)
A44 – Atividades de Apoio aos Utentes – (Resultados de atividades concluídas)
A51 – Prestação de serviços – (Custos diretos, comuns e indiretos)
A52 – Prestação de serviços – (Custos totais do exercício económico)
A53 – Prestação de serviços – (Custos totais de atividades concluídas)
A54 – Prestação de serviços – (Resultados de atividades concluídas)
A55 – Prestação de serviços – (Custos totais de atividades não concluídas)
A62 – Outras atividades – (Custos totais)
A64 – Outras atividades – (Resultados de atividades concluídas)
A71 – Produção para a própria entidade – (Custos diretos, comuns e indiretos)
A72 – Produção para a própria entidade – (Custos totais do exercício económico)
A73 – Produção para a própria entidade – (Custos totais da produção acabada)
A74 – Produção para a própria entidade – (Resultados de produtos acabados)
A75 – Produção para a própria entidade – (Custos totais de bens ou produtos não concluídos)
Modelo A8 – demonstração de custos por funções

Fonte: dados da pesquisa

Sintetizando, no que respeita à Contabilidade Analítica, a Instituição, para além de não cumprir o previsto no POE-Educação, não reconhece/atribui importância à

informação obtida na prestação de contas relativamente a esse sistema contabilístico para apoiar a gestão. Talvez seja esse um dos motivos que leva a que não seja indicada nenhuma previsão de data para se iniciar a implementação deste sistema contabilístico.

Na tabela 13, apresentam-se as respostas obtidas relativamente ao grau de adequação atribuída à informação contabilística considerando as três propostas apresentadas, numa escala de 1 (nada) a 5 (muito).

Tabela 13: Grau de adequação da informação contabilística

	Nada	2	3	4	Muito
Cumprimento da legalidade					X
Instrumento essencial para apoiar a tomada de decisão					X
Instrumento para avaliação do desempenho da Instituição			X		

Fonte: Dados da pesquisa

Nesta questão, onde pretendemos conhecer o grau de adequação da informação contabilística relativamente ao Cumprimento da legalidade, Instrumento essencial para apoiar a tomada de decisão e Instrumento para avaliação do desempenho da Instituição, verificamos que para as duas primeiras é considerado o grau máximo de adequação, enquanto para a última o seu grau de adequação é suficiente. Assim, observa-se que nesta questão o cumprimento da legalidade está a par com o apoiar a tomada de decisão o mesmo não acontecendo com o ser instrumento para avaliação do desempenho da instituição o que parece ter alguma ligação com a não implementação do sistema de Contabilidade Analítica.

O quarto ponto do inquérito está relacionado com os indicadores e a informação contabilística. Nesse ponto, apresentaram-se, para além de seis questões sobre o cálculo de indicadores, um conjunto de indicadores, calculados com base na informação contabilística, por sistema contabilístico previsto no POC-Educação, para os quais se solicitava a informação sobre o seu cálculo (se os calculavam ou não), bem como a importância atribuída para apoiar a gestão.

Assim, de acordo com as respostas obtidas, a Instituição para apoiar a gestão calcula indicadores com base na informação contabilística. Estes indicadores são calculados anual e mensalmente. Estes indicadores são calculados ao nível do IPS e ao

nível de cada Escola e comparados com o Orçamento e Período homólogo. É ainda afirmado que na prestação de contas os indicadores são divulgados no Relatório de Gestão e ao nível interno essa divulgação também se faz periodicamente num documento de síntese como um *tableau de bord*.

No que refere ao cálculo dos indicadores com base na informação contabilística e à importância atribuída para apoiar a gestão, as respostas obtidas foram as seguintes:

Tabela 14: Indicadores calculados com base na Contabilidade Orçamental

	Calcula	Importância atribuída para apoiar a gestão				
		Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade Orçamental						
1. Receita Própria / Receita Total	S					X
2. Dotações Corrigidas	S					X
3. Cativos	S			X		
4. Cabimentos	S					X
5. Compromissos	S					X
6. Dotações Disponíveis	S					X
7.Despesas pagas	S			X		
8. Previsões corrigidas	S			X		
9. Receitas cobradas	S			X		
10. Grau de execução do orçamento da Receita	S					X
11. Receitas cobradas / Despesas pagas	S					X
12. Despesas de Capital / Despesas Totais	S			X		
13. Grau de execução do orçamento da Despesa	S					X
14. Despesas com Pessoal / Despesas Totais	S			X		
15. Transferências Correntes Efetuadas / Despesas Correntes	N					
16. Encargos Financeiros / Despesas Correntes	N					
17. Despesas de Capital Executadas / Despesas de Capital orçadas	N					

Fonte: Dados da pesquisa

Dos indicadores apresentados (que numeramos para facilidade de leitura) são todos calculados com base na Contabilidade Orçamental, verificamos que dos 17

apresentados, apenas 3 não são calculados. Quanto à importância atribuída para apoiar a gestão, os indicadores 3, 7, 8, 9, 12, e 14 embora calculados é-lhes atribuída um grau médio de importância para apoiar a gestão. Os indicadores 1, 2, 4, 5, 6, 10, 11 e 14 são calculados e considerados muito importantes para apoiar a gestão. Os indicadores que não são calculados, também não lhes são atribuídos importância para apoiar a gestão.

Tabela 15: Indicadores calculados com base na Contabilidade Patrimonial

	Calcula	Importância atribuída para apoiar a gestão				
		Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade Patrimonial						
1. Total de Ativo	S			X		
2. Total dos Fundos Próprios	S			X		
3. Total Passivo	S			X		
4. Custos Totais	S			X		
5. Proveitos Totais	S			X		
6. Custos com o Pessoal / Custos Totais	N					
7. Imobilizado Líquido/Capitais permanentes	N					
8. Transferências do OE / Proveitos Totais	N					
9. Fundos Próprios / Ativo Líquido Total	N					
10. Resultado Líquido / Activo Líquido Total	N					
11. Resultado Líquido / Fundos Próprios	N					
12. Imobilizado Líquido do Ano N / Imobilizado Líquido do Ano N-1	N					
13. Custos Totais do Ano N / Custos Totais do Ano N-1	N					
14. Proveitos Totais do Ano N / Proveitos Totais do Ano N-1	N					
15. Imobilizado Líquido do Ano N / Ativo Total do Ano N	N					

Fonte: Dados da pesquisa

Relativamente aos 15 indicadores apresentados (que numeramos para facilitar a leitura) e que são calculados com base na Contabilidade Patrimonial apenas os

primeiros 5 indicadores são calculados sendo-lhes também atribuída importância média relativamente ao apoio à gestão. Todos os outros indicadores não são calculados e não lhes é atribuída utilidade para apoiar a gestão.

Tabela 16: Indicadores calculados com base na Contabilidade Analítica

	Calcula	Importância atribuída para apoiar a gestão				
		Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade Analítica						
1. Custo Total por Atividade Principal (Ensino, Investigação, prestação de serviços...)	N					
2. Custo Total de cada Curso	N					
3. Custo Direto de cada atividade	N					
4. Custo Unitário diretos das Atividades Auxiliares e Principais	N					
5. Peso dos Custos Indiretos no Total dos Custos	N					
6. Custo Unitário de cada Aluno do Instituto	N					
7. Custo Unitário de cada Aluno de cada Escola	N					
8. Custo Unitário de cada Aluno cada Curso de cada Escola	N					
9. Custo real de cada Curso / Custo previsional de cada Curso	N					
10. Custo das Atividades do ano N / Custo das Atividades do ano N – 1	N					
11. Custo real das Atividades (auxiliares e principais) / Custo previsional das Atividades (auxiliares e principais)	N					
12. Total de Receitas Próprias	N					
13. Total das receitas próprias por Aluno	N					
14. Total das receitas próprias por Docente	N					
15. Total das receitas / Total das receitas previstas (do IPS e de cada Escola)	N					
16. Total das receitas por Aluno (do IPS e	N					

de cada Escola)						
17. Total das receitas por Docente (do IPS e de cada Escola)	N					
18. Grau de execução da despesa (do IPS e de cada Escola)	N					
19. Grau de execução da receita (do IPS e de cada Escola)	N					
20. Grau de cobertura do custo de cada Aluno de cada Curso com a Propina média do Curso	N					

Fonte: Dados da pesquisa

No que refere aos 20 indicadores apresentados (que numeramos para facilidade de leitura) e que são calculados com base na Contabilidade Analítica verificamos, sem surpresa após os resultados obtidos nas anteriores questões do inquérito, que não são calculados e que à semelhança das respostas anteriores, se não são calculados também não lhe é atribuída importância para apoiar a gestão.

4.2.2 – Conclusão do inquérito

Da análise do inquérito aplicado ao IPS adaptado do inquérito da tese de doutoramento de Teixeira (2009), conclui-se que:

- Relativamente ao nível da implementação dos sistemas contabilísticos previsto no POC-Educação, a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial estão totalmente implementadas, enquanto a Contabilidade Analítica não está implementada, tal como se verificou no estudo efetuado por Teixeira (2009), onde na mesma Instituição, este sistema contabilístico não estava implementado e a nível nacional, apenas 25% das instituições afirmaram que tinham implementado este sistema contabilístico.

- Relativamente às dificuldades sentidas para a implementação do POC-Educação, tal como Teixeira (2009) tinha concluído, continua a ser referida a falta de programas disponíveis, insuficiência na organização da informação contabilística, ficando por referir a qualificação insuficiente de recursos humanos

- No que se refere aos mapas de prestação de contas previstos no POC-Educação e à importância atribuída para apoiar a gestão, verificamos que a instituição atribui muita importância aos documentos relacionados com os sistemas contabilísticos

orçamental e patrimonial. Quanto aos mapas da contabilidade analítica, para além de não serem elaborados, não lhes é atribuída importância para apoiar a gestão.

- Quanto aos indicadores calculados com base na informação contabilística, relativamente à Contabilidade Orçamental, salienta-se que dos 17 apresentados, é atribuído, a 8 indicadores, o grau de “muito importante” para apoiar a gestão, a outros 6 indicadores é-lhes atribuído o grau de “média importância” para apoiar a gestão e relativamente aos 3 que não são calculados, também não lhes é atribuída importância para apoiar a gestão.

- Relativamente à Contabilidade Patrimonial, dos 15 indicadores apresentados, verifica-se que apenas 5 são calculados pela instituição, sendo-lhes atribuída importância média relativamente ao apoio à gestão. Todos os outros indicadores não são calculados e não lhes é atribuída utilidade para apoiar a gestão.

- No que diz respeito à Contabilidade Analítica, que é um sistema contabilístico não implementado e aos indicadores apresentados e que podem ser calculados com base nessa informação contabilística, constatamos que, de acordo com as respostas dadas, o IPS não os calcula e também não lhes atribui importância para apoiar a gestão.

5 – Conclusão

Neste estudo, após a revisão da literatura, procedeu-se ao tratamento dos dados obtidos através de um inquérito, de modo a testar as hipóteses formuladas.

Relativamente à revisão de literatura, constatamos que, desde 1997, a contabilidade no Setor Público Administrativo, está suportada genericamente no Plano Oficial de Contabilidade Pública e especialmente, por setor de atividade, em planos setoriais. Atualmente, existem quatro planos setoriais, o da Saúde (POCMS), o das Autarquias Locais (POCAL), o das Instituições de Solidariedades e Segurança Social (POCISSSS) e o da Educação (POC-Educação). O POCP, obriga à aplicação de três sistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica, todavia, apenas apresenta o modelo de implementação dos dois primeiros sistemas contabilísticos, remetendo a implementação do terceiro, para os planos setoriais devido à especificidade da informação necessária obter e à especificidade de cada um dos setores de atividade.

Assim, relativamente ao setor da Educação, especificamente, às Instituições de Ensino Superior Público, o POC-Educação, é de aplicação obrigatória e vem especificar que o modelo de apuramento de custos, é o custeio baseado nas atividades. Através da revisão de literatura, e do estudo de caso efetuado no IPS, verificamos que o POC-Educação já está implementado ao nível da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial, o mesmo não acontecendo relativamente à contabilidade analítica, onde, na revisão de literatura se verifica que já existem alguns avanços nesse sistema contabilístico, mas que no estudo de caso, se constata que ainda nada foi feito no sentido da sua implementação, não havendo sequer data prevista para o seu início. No IPS, foram referidos vários fatores que impediram essa implementação, tais como, a informação interna não estar organizada de acordo com as necessidades exigidas pelo modelo de apuramento de custos, falta de recursos humanos qualificados, falta de um software adequado e dificuldade na definição da unidade de medida de algumas atividades.

No IPS conclui-se ainda que, relativamente à informação obtida nos sistemas contabilísticos implementados, para além de cumprir os requisitos legais, permite calcular indicadores que são divulgados externamente, mas também são considerados

importantes no apoio à tomada de decisão da Instituição, bem como a consulta direta dos mapas obrigatórios na prestação de contas.

Assim, os resultados obtidos no estudo de caso, permitem concluir que o IPS, relativamente a dois sistemas contabilísticos previstos no POCP e POC-Educação, são cumpridos os requisitos legais e é utilizada a informação contabilística, quer diretamente da leitura dos mapas obrigatórios da prestação de contas, quer através do cálculo de indicadores, para apoiar a gestão da instituição. Relativamente a um dos sistemas, não foi implementado, não tem data prevista para a iniciar e também não atribuí/refere, importância à sua informação, para apoiar a gestão. Assim, todas as hipóteses definidas, ficam parcialmente validadas.

5.1 – Contribuições e limitações do estudo

O estudo apresenta como principal limitação, o não ter possibilidade de generalizar os resultados obtidos pelo fato de se tratar de um estudo de caso e por isso, todas as conclusões só são representativas do IPS. Relativamente a limitações do estudo efetuado, ainda se podem referir quer o cunho pessoal das respostas obtidas, quer a interpretação das mesmas, ou a estrutura do questionário, o que de certo modo pode enviesar as questões e as conclusões.

5.2 – Perspetiva de investigação futura

Considera-se este estudo de extrema importância para uma instituição de ensino superior, alertando a importância da informação contabilística para apoiar a gestão. Como perspetiva de investigação futura pretende-se ampliar o estudo aplicando o mesmo questionário a todas as Instituições de Ensino Superior Público e comparar a realidade do IPS, com a realidade nacional.

Referência Bibliográficas

Andrade N. de A., Batista D. G., e Sousa C. B. de. (2014). *Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC*. Disponível em 03/03/2014 em http://www.unifae.br/publicações/pdf/art_cie/art_37pdf.

Barbosa M. I. M. (2005). *Gestão estratégica de custos nos estabelecimentos de ensino superior*. IX congresso internacional de custos – Florianópolis. Brasil 28 a 30 de Novembro.

Borges A., Rodrigues A., e Rodrigues R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*. (25ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Borges A., Rodrigues A., e Morgado J. (2002). *Contabilidade e finanças para a gestão*. Lisboa: Áreas editora.

Canha H. M. (2007). *O método ABC como fator de competitividade da empresa*. Câmara dos Técnico Oficial de Conta, 84:52-58.

Caiado A. C., Carvalho J.B.C., e Silveira O.C.P. (2006). *Contabilidade Pública – Legislação*. Lisboa: Áreas Editora, SA.

Caiado, A. C. P., Carvalho, J.B.C., e Silveira, O. C. P. (2007a). *Contabilidade Pública. Casos Práticos*. Lisboa: Áreas Editora.

Caiado A.C.P., Silveira O.C.P., e Fernandes M. (2007). *Contabilidade Publica*. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Disponível em 30/07/2014 em http://www.otoc.pt/downloads/files/formacao/1172489089_ctoc-apresentacaocontabilidadepublica.pdf.

Caiado, A. C. P., e Pinto, A. C. (2001). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. (2ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Caiado, A. C. P., e Pinto, A. C. (2002a). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. (2ª ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.

Carvalho J., Costa T. C., e Macedo N. (2008). *A contabilidade analítica ou de custos no setor público administrativo*. Câmara dos técnicos oficiais de contabilidade. 96- 30:41.

Carvalho J., Fernandes M. J., Camões P., e Jorge S. (2008). *Anuário financeiro dos municípios portugueses*. Ordem dos técnicos oficiais de contas.

Carvalho J., Matias F., Ferreira L. V., e Mourato J. (2010). *Anuário financeiro das instituições públicas de ensino superior politécnico*. Conselho coordenador dos institutos superiores politécnico.

Carvalho, J. B. (2000). 10 Anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, II Encontro Nacional do INA, Lisboa.

Carvalho J., Martinez V., e Pradas L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Porto: Editora Reis dos Livros.

Cravo D., Carvalho J., Fernandes O., e Silva S. (2002). *POC Educação explicado: Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação*. Porto: Editora Reis dos Livros.

Coelho A. M. M. de S. M. (2011). *Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto. Disponível em 06/01/2014 em <http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/374/1/Os%20Sistemas%20de%20Custeio%20e%20a%20Competitividade%20da%20Empresa.pdf>.

Decreto-Lei nº232/97, de 3 de Setembro

Decreto-Lei nº 91/2001

Decreto- Lei nº 26/2002

Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro

Decreto-Lei nº 315/2000, de 2 de Dezembro

Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro

Diário da República - Decreto-lei nº 115/92 de 28 de Julho

Dias N. E. (2009). *Proposta do modelo ABC na contabilidade de gestão das instituições de ensino superior – o caso da universidade de Évora*. Câmara dos técnicos oficiais de contas. Lisboa.

Gomes P. S., Carvalho J. B. da C., e Fernandes M. J. (2009). *Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses*. Contabilidade Publica. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. 11:40

Gomes C. (2004). *Viabilidade da implementação do custeio baseado nas atividades (CBA) nos diversos setores da atividade*. Revista de Gestão e Desenvolvimento, nº 12, 145-165.

Gil A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisas*. (5ªed.). São Paulo: Atlas editora.

Fortin M. F., Côté J., e Filion F. (2006). *Fundamentos e etapas do processo de investigação*. Canada: Lusodidacta, Lda.

Júnior L. da P. R. (2011). *Análise crítica do custeio por absorção, custeio direto ou variável e custeio abc para as organizações*. Revista de contabilidade e controlo gerencial.

Jordan H., Neves J. C. das, Rodrigues J. A. (2002). *O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*. (4ª ed.). Lisboa: Áreas editora, SA.

Jordan H., Neves J. C. das, e Rodrigues J. A. (2011a). *O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*. (9ª ed.). Lisboa: Áreas editora, SA.

Laffin M. (2010). *Leitura: Processo metodológico no ensino superior de contabilidade*. Revista Brasileira de Contabilidade. Setembro/Outubro nº185, p. 42-53. Disponível em 30/01/2015 em http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/resumo_185.pdf

Luís J. G. (2002). *Pocal- plano oficial de contabilidade das autarquias locais*. (2ª ed.). Lisboa.

Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro

Lei nº 162/199, de 14 de Setembro

Machado M. J. C. V. (2008). *Taxas de utilização do custo baseado nas atividades*. Revisão de estudos empíricos. AECA, Lisboa.

Marques M. da C. (2008). *Novos desafios na gestão universitária em Portugal*: o papel da contabilidade analítica. Economia global e gestão. V.13 nº 3, Lisboa.

Martins N. M.P. (2005). A contabilidade analítica nas instituições de ensino superior. Dissertação de Mestrado. Universidade aberta. Coimbra. Disponível em 30/03/2014 em https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/588/1/TMCA_N%C3%A9liaMartins.pdf.

Munaretto L. F., e Diedrich M. (2007). *Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades*: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. Universo Contábil. V. 3, n. 1, p. 70-86, Brasil.

Monteiro A. G. (2013). Em entrevista em Foco. Revisores e auditores. Revista da ordem dos revisores oficiais de conta. Abril/Junho. Disponível em 30/01/2014 em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/61/EmFoco.pdf>.

Nabais, C. e Nabais F. (2004). *Prática Financeira*. Análise Económica e Financeira. Lisboa: Lidel edições.

Neves J., C., das. (2012). *Análise e Relato Financeiro*: Uma visão integrada de gestão. (6ª ed.). Texto editores, Lda.

Pinto A. C., e Santos P. G. dos. (2005). *Gestão orçamental publica*. Lisboa: Publisher Team.

Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro

Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro

Rodrigues M. A. V. (2007). *A gestão pública nos governos locais*: uma era de mudança e modernização. XII Congresso internacional del clad sobre la reforma del estado y de la Administracion publica. Santo Domingo.

Silva N. A. da P. (2013). *A implementação do modelo Activity-Based Costing numa instituição de ensino superior*: O caso do Instituto Politécnico de Leiria. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Leiria.

Silva Cl. F. F. da., e Costa T. C. (2008). *A contabilidade analítica no POC-Educação*. O preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos.

Disponível em 26/11/2013

em http://www.otoc.pt/downloads/files/1202985829_39a49_contabilidade.pdf.

Serra S. A. E., Carvalho J. B. C., e Costa A. F. (2007). *A Demonstração dos Resultados por Funções no Sector Público em Portugal*. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 3, n. 2, p.87-100, em 30/11/2014 em <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewFile/220/195>

Teixeira A. B. de S. D. (1998). *A análise de ``Performance`` de segmentos*. Dissertação de Mestrado. Instituto de Ciências do Trabalho e da Empresa.

Teixeira A. B. de S. D. (2008a). *A contabilidade analítica no setor público administrativo em Portugal*. XV congresso brasileiro de custos – Curitiba – Pr: Brasil, 12 a 14 de Novembro.

Teixeira A. B. de S. D. (2009b). *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal: O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*. Tese de Doutoramento. Universidade Aberta.

Teixeira A. B. de S., e Picoito C. (2007). *A contabilidade analítica no plano oficial de contabilidade do ministério da saúde em Portugal*. XIV Congresso AECA: Empresa y sociedad: respondendo al cambio. Valência.

Teixeira N. M. D., e Pardal P. N. C. P. B. (2005). *Custeio Baseado nas Atividades: Aplicação a uma empresa do setor das Tecnologias de Informação*. X Congresso internacional de custos – Florianópolis, SC: Brasil.

Teixeira A. B. de S. D., Pardal P. N. C. P. B., e Teixeira N. M. D. (2005). *Os recursos humanos face à modernização dos sistemas de informação sob a aplicação do plano oficial de contabilidade pública (POCP)*. II Simpósio internacional: Control interno y rendición de cuentas en la gestion publica, como garantia de una efectiva Modernizacion del estado; Boca Chica, República Dominicana, 7 a 9 de Julho.

Teixeira A. B. de S. D., Pardal P. N. C. P. B., e Teixeira N. M. D. (2007a). *O orçamento e o plano de contabilidade pública*. XVII Jornadas Hispano -Lusas de Gestion científica: conocimiento inovación y empreendedores canino al futura; Logroño, La Rioja.

Teixeira A. B. de S. D., Pardal P. N. C. B., Mata C. M. S da., e Teixeira N. M. D. (2010). *A contabilidade analítica no Pocal e o gau de implementação no distrito de Setúbal*.XX Jornadas luso Espanholas de gestão científica, ESCE, Setúbal.

Ulyssea D. da S., Martins C., Silva J. D. da., Giarola P. G., e Lima C. R. M. de. (2013). *Balanced scorecard em uma instituição de ensino superior: uma proposta de modelo para gestão estratégica*. Revista catarinense da ciência contábil- Florianópolis, v.12, n. 35, p. 28-45, Abril/Julho.

Vilelas J. (2009). *O processo de construção do conhecimento*. (1ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Voese S. B. (2007). *Contabilidade por atividades nos processos da gestão acadêmica nas instituições de educação superior privadas*. Revista Brasileira de Contabilidade. n.º 168, p. 51-61. Novembro/Dezembro. Disponível em 30/01/2015 em http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/rbc_1683.pdf.

Wernke R., (2005). *Custeio baseado em actividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias*. Revista de Contabilidade e Finanças.v.16, n.º38 São Paulo May/Aug. Disponível 09/01/2014 em <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n38/v16n38a07.pdf>

ANEXOS

ANEXO 1- Inquérito adaptado da Tese de Doutoramento de Teixeira (2009)



**INSTITUTO POLITÉCNICO DE SETÚBAL
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS EMPRESARIAIS
MESTRADO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS**

Inquérito adaptado da Tese de Doutoramento de Teixeira (2009), no âmbito da dissertação de Mestrado: “A CONTABILIDADE NA GESTÃO DO ENSINO SUPERIOR PÚBLICO”

Mestranda: Ivaldina da Conceição Pedro Mendes

Orientadora: Prof.^a Doutora Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira

OUTUBRO, 2014

1- Caracterização do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS)

1.1- Ano de fundação do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS) - 1979

1.2- Escolas do IPS e anos de atividade:

Escolas	Ano de fundação	Anos de atividade
EST – Escola Superior de Tecnologia		
ESE – Escola Superior de Educação		
ESCE – Escola Superior de Ciências Empresariais		
EST-B – Escola Superior de Tecnologia do Barreiro		
ESS – Escola Superior de Saúde		

1.3- Qual é o número de cursos lecionados por Escola do IPS no ano letivo 2013/2014

	EST	ESE	ESCE	EST-B	ESS	Total
Licenciatura						
Mestrados						
Pós-graduações						
CET's						
Outros						

1.4- Qual é o número de alunos inscritos, por Escola do IPS, no ano letivo 2013/2014

	EST	ESE	ESCE	EST-B	ESS	Total
Licenciatura						
Mestrados						
Pós-graduações						
CET's						
Outros						

1.5- Número de docente a tempo integral, por Escola, no ano letivo 2013/2014

EST	ESE	ESCE	EST-B	ESS	Total

1.6- Número de funcionários não docentes por Escola e Serviços Centrais do IPS

Serv. Centrais	EST	ESE	ESCE	EST-B	ESS	Total

2- Caracterização do Serviço Financeiro e da Contabilidade

2.1- Quantos funcionários existem no Serviço Financeiro? _____ e quantos estão afetos especificamente à Contabilidade? _____

2.2- Qual as habilitações literárias dos funcionários do Serviço Financeiro que estão afetos especificamente à Contabilidade?

	Até 9ºano	De 10º ano a 12º ano	Licenciatura	Mestrado	Pós-graduação
Nº de funcionários					

2.3- Número de anos que os funcionários desempenham funções no Serviço Financeiro especificamente na Contabilidade?

	Até 2 anos	De 2 a 5 anos	De 5 a 10 anos	Mais de 10 anos
Nº de funcionários				

2.4 – Os funcionários afetos especificamente à Contabilidade fazem anualmente formação contínua nos sistemas contabilísticos impostos pelo POC-Educação? _____. Se sim, em que sistema(s) contabilístico(s)?

Contabilidade: orçamental ☐ patrimonial ☐ analítica ☐

2.5 – Algumas das formações efetuadas são oferecidas por algumas das Escolas do IPS? _____

Se sim, qual é a Escola? _____

Se não, considera que as Escolas deveriam oferecer essa formação? _____

2.6 – Que outras temáticas são objeto de formação pelos funcionários afetos à Contabilidade?

3- Implementação dos sistemas contabilísticos

3.1 - Qual o nível de implementação dos sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação?

Sistema Contabilístico	Totalmente implementado %	Ano de conclusão	Parcialmente implementado %	Ano previsão da conclusão	Não implementado	Ano de previsão para iniciar
Orçamental						
Patrimonial						
Analítica						

3.2 - Se existe algum sistema contabilístico não implementado quais as dificuldades, impedimentos ou falta de motivações para a não implementação? (responder de acordo com o grau de importância **1ª**, **2ª** ..., **N** se não são dificuldades, impedimentos ou falta de motivações e **NA** se não é aplicável)

Falta de recursos humanos ____

Falta de formação dos recursos humanos ____

Falta de adequação dos programas informáticos disponíveis na instituição ____

Dificuldades na organização da informação contabilística existente para uma aplicação adequada ao previsto no POC-Educação ____

Dúvidas na interpretação das regras definidas pelo POC-Educação ____

Pouca importância atribuída à informação disponibilizada pelo sistema contabilístico ____

Embora faça parte da prestação de contas exigida pelo Tribunal de Contas, não existe penalização prevista para o incumprimento ____

Outro: _____

3.3 – Calcula o Custo das Atividades: Auxiliares _____ e Principais (Ensino, Investigação, Prestação de Serviços e Outras Atividade Principais)? _____
Se Calcula, identifica os custos diretos e indiretos de cada atividade? _____

Se identifica os custos indiretos, como os reparte? Com uma base apenas _____, com mais que uma base _____.

Qual a(s) Base(s) utilizada(s) para os repartir ?

Horas de atividade _____ Nº de Alunos _____ Nº de Cursos _____

Nº de projetos _____ nº de Docentes _____ nº de funcionários _____

Outra: _____

3.4 – Considerando os mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação, que referenciamos de seguida refira se os elabora ou não, e se não elabora, se é porque não é aplicável. De seguida, atribua, numa escala de 1 (nada) a 5 (muito) o grau de importância atribuído à informação neles disponibilizada, para apoiar a gestão da instituição:

Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação	Elabora Sim(S) ou Não(N)	Não Aplicável	Importância atribuída para apoiar a gestão				
			Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade: Orçamental e Patrimonial							
Controlo Orçamental da Despesa							
Controlo Orçamental da Receita							
Fluxos de caixa							
Alterações Orçamentais Despesa							
Alterações Orçamentais Receita							
Situação dos contratos							
Formas de adjudicação							
Execução de programas e projetos de investimento							
Transferências correntes – Despesa							
Subsídios concedidos							
Transferências correntes – Receitas							
Transferências de capital– Receitas							
Subsídios obtidos							
Ativos de rendimento fixo							
Ativos de rendimento variável							
Situação e evolução da dívida e juros							
Balanço							
Demonstração dos Resultados por natureza							
Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação	Elabora Sim(S) ou Não(N)	Não Aplicável	Importância atribuída para apoiar a gestão				
			Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade: Orçamental e Patrimonial							
Situação Financeira							
Descontos e retenções							
Entrega de Descontos e Retenções							
Desenvolvimento das despesas com pessoal							
Amortizações e Provisões							
Reavaliações							
Avais e garantias							
Provisões acumuladas							
Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas							
Demonstração da variação da produção							
Demonstração dos resultados							

financeiros							
Demonstração dos resultados extraordinários							
Contabilidade Analítica							
A11 – Atividades ou serviços de apoio..... A12 – Repartição pelas atividades finais dos custos diretos das atividades internas de apoio							
A21 – Ensino – (Custos diretos, comuns e indiretos) A22 – Ensino – (Custos totais do exercício económico) A23 – Ensino – (Custos totais de atividades concluídas) A24 – Ensino – (Resultados de atividades concluídas) A25 – Ensino – (Custos totais de atividades não concluídas)							
Mapas da prestação de contas previstos no POC-Educação	Elabora Sim(S) ou Não(N)	Não Aplicável	Importância atribuída para apoiar a gestão				
			Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade: Analítica							
A51 – Prestação de serviços – (Custos diretos, comuns e indiretos) A52 – Prestação de serviços – (Custos totais do exercício económico) A53 – Prestação de serviços – (Custos totais de atividades concluídas) A54 – Prestação de serviços – (Resultados de atividades concluídas) A55 – Prestação de serviços – (Custos totais de atividades não concluídas)							

A62 – Outras atividades – (Custos totais)							
A64 – Outras atividades – (Resultados de atividades concluídas)							
A71 – Produção para a própria entidade – (Custos diretos, comuns e indiretos)							
A72 – Produção para a própria entidade – (Custos totais do exercício económico)							
A73 – Produção para a própria entidade – (Custos totais da produção acabada)							
A74 – Produção para a própria entidade – (Resultados de produtos acabados)							
A75 – Produção para a própria entidade – (Custos totais de bens ou produtos não concluídos)							
Modelo A8 – demonstração de custos por funções							

3.5- Grau de adequação da informação contabilística relativamente a:

	Nada	2	3	4	Muito
Cumprimento da legalidade					
Instrumento essencial para apoiar a tomada de decisão					
Instrumento para avaliação do desempenho da Instituição					

4 Os indicadores e a informação contabilística

4.1 - Para apoiar a gestão da Instituição, são calculados indicadores, com base na informação contabilística? Sim _____ Não _____

4.2 - Se calcula indicadores com base na informação contabilística, qual é a periodicidade desse cálculo?

Anual _____ Semestral _____ Mensal _____ Outro _____

4.3 - Se calcula indicadores com base na informação contabilística faz a sua comparação com algum referencial? Sim _____ Não _____

Se sim, compara-os com o:

Orçamento _____ Período homólogo _____ Outro _____

4.4 - O cálculo dos indicadores com base na informação contabilística é efetuado ao nível do IPS? _____ e ao nível de cada Escola? _____

4.5 – Se calcula indicadores, com base na informação contabilística, eles são divulgados no Relatório de Gestão, a quando da prestação de contas?

4.6 – Se calcula indicadores com base na informação contabilística, esses indicadores são divulgados internamente, aos diferentes órgãos de gestão? _____. Se sim, a sua divulgação é efetuada periodicamente num documento de síntese, tal como um tableau de bord? Sim _____ Não _____

4.7 – Tendo por base os sistemas contabilísticos previstos no POC-Educação, identifique se calcula, com base na informação contabilística, os indicadores abaixo apresentados, bem como a grau de importância atribuída a cada um deles, no apoio à gestão da instituição:

	Calcula	Importância atribuída para apoiar a gestão				
		Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade Orçamental						
Receita Própria / Receita Total						
Dotações Corrigidas						
Cativos						
Cabimentos						
Compromissos						
Dotações Disponíveis						
Despesas pagas						
Previsões corrigidas						

Receitas cobradas						
Grau de execução do orçamento da Receita						
Receitas cobradas / Despesas pagas						
Despesas de Capital / Despesas Totais						
Grau de execução do orçamento da Despesa						
Despesas com Pessoal / Despesas Totais						
Transferências Correntes Efetuadas / Despesas Correntes						
Encargos Financeiros / Despesas Correntes						
Despesas de Capital Executadas / Despesas de Capital orçadas						
Contabilidade Patrimonial						
Total de Ativo						
Total dos Fundos Próprios						
Total Passivo						
Custos Totais						
Proveitos Totais						
	Calcula	Importância atribuída para apoiar a gestão				
		Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade Patrimonial						
Custos com o Pessoal / Custos Totais						
Imobilizado Líquido/Capitais permanentes						
Transferências do OE / Proveitos Totais						
Fundos Próprios / Ativo Líquido Total						
Resultado Líquido / Activo Líquido Total						
Resultado Líquido / Fundos Próprios						
Imobilizado Líquido do Ano N / Imobilizado Líquido do Ano N-1						
Custos Totais do Ano N / Custos Totais do Ano N-1						
Proveitos Totais do Ano N / Proveitos						

Totais do Ano N-1						
Imobilizado Líquido do Ano N / Ativo Total do Ano N						
Contabilidade Analítica						
Custo Total por Atividade Principal (Ensino, Investigação, prestação de serviços...)						
Custo Total de cada Curso						
Custo Direto de cada atividade						
Custo Unitário diretos das Atividades Auxiliares e Principais						
Peso dos Custos Indiretos no Total dos Custos						
Custo Unitário de cada Aluno do Instituto						
Custo Unitário de cada Aluno de cada Escola						
Custo Unitário de cada Aluno cada Curso de cada Escola						
Custo real de cada Curso / Custo previsional de cada Curso						
Custo das Atividades do ano N / Custo das Atividades do ano N - 1						
	Calcula	Importância atribuída para apoiar a gestão				
		Nada	2	3	4	Muito
Contabilidade Analítica						
Custo real das Atividades (auxiliares e principais) / Custo previsional das Atividades (auxiliares e principais)						
Total de Receitas Próprias						
Total das receitas próprias por Aluno						
Total das receitas próprias por Docente						
Total das receitas / Total das receitas previstas (do IPS e de cada Escola)						
Total das receitas por Aluno (do IPS e de cada Escola)						

Total das receitas por Docente (do IPS e de cada Escola)						
Grau de execução da despesa (do IPS e de cada Escola)						
Grau de execução da receita (do IPS e de cada Escola)						
Grau de cobertura do custo de cada Aluno de cada Curso com a Propina média do Curso						

Obrigada pela colaboração!